Juristische Wochenschrift

Herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein.

Schriftleiter:

Justizrat Dr. Julius Magnus, Berlin Rechtsanwalt Dr. Heinrich Dittenberger, Leipzig

unter Mitwirkung von

Geh. Justizrat Dr. Eugen Fuchs, Berlin und Rechtsanwalt Dr. Max Hachenburg, Mannheim.

Aller Verkehr mit der Schriftleitung, Sendungen von Handschriften und Urteilen usw. sind an den Schriftleiter Justizrat Dr. Magnus in Berlin NW 7, Dorotheenstraße 41 zu richten. Es wird gebeten, lediglich rechtskräftige Urteile zu übersenden und dabei Gericht, Datum und Aktenzeichen anzugeben. Rücksendung eingesandter Handschriften erfolgt nur, wenn das Rückporto beigefügt wird. Die Besprechungsexemplare von Büchern sind an die Schriftleitung zu senden.

Alle Zuschriften in Angelegenheiten des Deutschen Anwaltvereins, insbesondere für den Vorstand und die Geschäftsleitung bestimmte Mitteilungen sind nicht an die Schriftleitung der JW., sondern nur an den Deutschen Anwaltverein in Leipzig, Schreberstraße 5 zu richten.

Alle Aufträge und Anfragen sowie alle Schreiben betreffend die Zusendung der JW., alle Schreiben betr. die Anzeigen, das Register, Sendungen von Belegexemplaren, Sonderdrucke u. dgl. sind nicht an die Schriftleitung, sondern lediglich an den Verlag W. Moeser Buchhandlung, Leipzig, Dresdner Straße 11/13 zu richten.

Verlag: W. Moeser Buchhandlung, Leipzig, Dresdner Straße 11/13.
Inhaber: Oscar Brandstetter.
Fernsprecher Nr. 14401—3 / Telegramm-Adresse: Imprimatur / Postscheckkonto Leipzig Nr. 63673.

Preis für das Vierteljahr Ausgabe A M. 75.—, Ausgabe B M. 50.—, bei Einzelheften jeder Bogen M. 1.50. Der Bezug erfolgt am zweckmäßigsten durch die Post, doch nehmen auch die Buchhandlungen und der Verlag Bestellungen an. Beschwerden über mangelhafte Zustellung sind bei Postbezug ausschließlich bei der Post anzubringen.

Anzeigen die 6gespaltene Millimeterhöhe 3.— Mark. Der Anzeigenraum wird in der Höhe von Trennungsstrich zu Trennungsstrich gerechnet. Die Größe der Anzeige ist bei der Bestellung in Millimetern anzugeben. Zahlungen ausnahmslos auf Postscheckkonto W. Moeser Buchhandlung, Leipzig 63673 bei Bestellung erbeten, die zumeist portoersparnishalber auf dem Anweisungsabschnitt erfolgen kann. 1/1 Seite kostet M. 3000.—, 1/2 Seite M. 1600.—, 1/4 Seite M. 900.—, 1/8 Seite M. 650.—, 1/8 Seite M. 500.—. Bei Chiffreanzeigen sind der Bestellung außer dem Zeilenpreise M. 15.— für Porto und Verwaltungskosten beizufügen. Schluß der Anzeigenannahme für das am 1. erscheinende Heft am vorhergehenden 23., für das am 15. erscheinende Heft am 8. Monatstage.

Max Schultzenstein †

Max Schultzenstein wurde als Sohn eines Anwalts am 30. Mai 1847 zu Cüstrin geboren. Nachdem er als Referendar am Kriege 1870/71 teilgenommen hatte und mit dem Eisernen Kreuz geschmückt heimgekehrt war, wurde er 1872 Gerichtsassessor, 1875 Kreisrichter in Trebbin und am 1. Oktober 1879 Aufsichtsrichter bei dem Amtsgericht Rixdorf. 1885 wurde er zum Landrichter in Berlin, 1887 zum Kammergerichtsrat ernannt. Vom Jahre 1891 an gehörte er dem preußischen Oberverwaltungsgericht an, und zwar seit 1904 als Senatspräsident, und schließlich bis zum Schluß seiner Dienstzeit als Vizepräsident.

Was Schultzenstein für die Rechtswissenschaft gewesen ist, läßt sich in wenigen Zeilen unmöglich umschreiben. Überaus groß war sein Arbeitsgebiet. Einen Begriff davon gibt das im Juristischen Literaturblatt 1917, 38 anläßlich seines 70. Geburtstages veröffentlichte Verzeichnis seiner Schriften, denen er im achten Jahrzehnt seines Lebens noch eine stattliche Zahl von Abhandlungen folgen ließ. Aus seiner richterlichen Tätigkeit, namentlich aus der verwaltungsgerichtlichen, erwuchs eine Fülle von Untersuchungen über Fragen des materiellen öffentlichen wie privaten Rechts. Daß er in den letzten Jahren einen großen Teil seiner Arbeiten gerade in der Juristischen Wochenschrift veröffentlicht hat, wie er dieser auch noch kurz vor seinem Tode seine vielleicht letzte Arbeit „Üblich und BGB." (JW. 1922, 758) überwiesen hat, dessen sei hier mit besonderem Dank gedacht. Seine eigentliche Domäne war das Gebiet des Verfahrensrechtes. Hier konnte er aus dem Vollen schöpfen. Auf umfassende praktische, aus allen Zweigen der richterlichen Tätigkeit gewonnene Erfahrung gestützt, beherrschte er in gleichem Maße den ordentlichen Prozeß, die freiwillige Gerichtsbarkeit und das Verwaltungsverfahren. Die gleichzeitige Durchforschung der drei Verfahrensarten führte ihn zu immer klarerer Erkenntnis des ihnen, bei aller Verschiedenheit im einzelnen zugrunde liegenden gemeinsamen Systems und seiner Grundgedanken. Indem er immer wieder auf die tieferen Zusammenhänge zurückgriff, gelangte er zu weiten Ausblicken, zu neuen und oft überraschenden Ergebnissen. So sind selbst die kleinsten Abhandlungen und Notizen über das Verfahrensrecht, die er aus dem Reichtum seines Wissens spendete, bedeutsam und aufschlußreich. Sie stellen Stücke des großen Verfahrenssystems dar, das er in sich trug und das schriftlich niederzulegen ihm nicht vergönnt war.

So sorgfältig und liebevoll Schultzenstein die Formen des Verfahrens behandelte, so stark war seine Abneigung gegen allen Formalismus. Formalien um ihrer selbst willen ließ er nicht gelten. Nie verlor er das praktische Ziel alles Verfahrensrechtes, der Gestaltung der Rechts- und Lebensverhältnisse zu dienen, aus den Augen. Als Muster dafür, wie er die Mittel des Prozeßrechtes praktischen Zwecken dienstbar zu machen wußte, mag die feine und scharfsinnige Untersuchung über die Befugnis des Zwangsverwalters und Konkursverwalters zur Fortsetzung des Gewerbebetriebes statt des Schuldners (33P. 33, 447) dienen.

Zu dieser umfassenden schriftstellerischen Tätigkeit kam die Leitung zweier großer Zeitschriften, des Verwaltungsarchivs und der Zeitschrift für deutschen Zivilprozeß, und endlich eine umfangreiche beratende Tätigkeit: zahlreiche deutsche Länder und Städte, auch die Regierungen mancher ausländischer Staaten holten vor Erlaß neuer Verwaltungs-

und Verfahrensgesetze Schultzensteins bewährten Rat ein. Die Begutachtung des neuen Reichsverwaltungsverfahrens beschäftigte ihn noch bis in die letzten Tage seines Lebens.

Die Bewunderung für diese gewaltige Summe wissenschaftlicher Arbeit wächst, wenn man sich vergegenwärtigt, daß sie nur nebenher geleistet werden konnte und daß Schultzensteins Leben in der Hauptsache dem Richterberuf gewidmet war. Ein halbes Jahrhundert lang ist Schultzenstein eine Zierde der preußischen Justiz gewesen. Mit der dem deutschen Richter eigenen Hingabe und Vorurteilslosigkeit hat er seines hohen Amtes gewaltet. Rückhaltlose Bewunderung aller Beteiligten, namentlich unbegrenztes Vertrauen der Anwaltschaft, — für deren Aufgaben und deren Bedeutung er stets volles Verständnis bewiesen hat — sind sein Lohn gewesen. Was Schultzenstein im einzelnen als Richter geschaffen hat, entzieht sich naturgemäß der Öffentlichkeit. Nur der Tatsache, daß Schultzenstein dem Kollegium des Oberverwaltungsgerichts, das im Jahre 1893 durch ein denkwürdiges Urteil Gerhart Hauptmanns Webern den Weg zur Bühne eröffnete, mag hier gedacht werden.

Von dem Gelehrten, dem Richter wußte jeder deutsche Jurist; den Menschen kannte nur der kleine Kreis derer, welchen es vergönnt war, ihm näher zu treten und sich des Zaubers seiner Persönlichkeit zu erfreuen. Mit schlichter Freundlichkeit kam er jedem entgegen. Herablassendes Wesen war ihm fremd. Feierlichkeit und Zeremoniell bedeuteten ihm störende Äußerlichkeiten, über die er mit jenem feinem Humor hinwegging, der an Fontane erinnerte — einen seiner Lieblingsdichter, mit dem er auch sonst manchen Wesenszug gemeinsam hatte. Seine hervorstechendsten Eigenschaften waren Selbstlosigkeit und Güte. Unermüdlich lieh er anderen seinen Rat und Beistand. Wie wußte er anzuregen und zu belehren! So hoch die Anforderungen waren, die er an sich selbst stellte, so leicht war er bereit, die Leistungen anderer, mochten sie auch noch so bescheiden sein, anzuerkennen. In diesem wohlwollenden Geiste schrieb er seine Besprechungen: er tadelte nie; er erzog. In wenigen Andeutungen pflegte er dem Autor den rechten Weg zu weisen und ihm zu zeigen, wie er die Untersuchung hätte führen, wie er das Gesetz hätte kommentieren müssen.

Bis in die letzten Tage seines Daseins unermüdlich schaffend und von weittragenden Arbeitsplänen erfüllt ist Schultzenstein von uns gegangen. Selbst die Versetzung in den Ruhestand, die ihn, dem noch auf der Höhe seiner schöpferischen Kraft stehenden nach dem Gesetz traf, vermochte nicht, seine Arbeitsfreudigkeit zu lähmen. Er ist doch in den Stiefen gestorben. Die deutschen Juristen und unter ihnen auch die deutschen Anwälte aber werden nicht aufhören, des verehrten Mannes in Liebe und Bewunderung zu gedenken.

Reichsgericht und Reichsfinanzhof.

Vom Präsidenten des Reichsfinanzhofs Wirkl. Geh. Rat Jahn, München.

In JW. 1922, 618 hat Senatspräsident beim RG. Dr. Hagens einen Aufsatz unter der Überschrift „Republik und Richtertum" veröffentlicht, dessen Eintreten für eine völlige Unabhängigkeit der Justiz von der Verwaltung sicherlich nicht nur in Richterkreisen Zustimmung finden wird. In Wirklichkeit besteht ja freilich auch schon heute die bekämpfte Abhängigkeit nicht. Gewiß sind Urteile gefällt, die berechtigten Anschauungen in weiten Kreisen widersprechen und als verfehlt bezeichnet werden müssen; ein Versuch, sie auf Einfluß der Verwaltung zurückzuführen, würde indessen nicht gelingen. Und die Vorschläge, welche Hagens macht, an die Stelle der Ernennung der Richter ihre Wahl durch einen Ausschuß zu setzen, würden meines Erachtens sich recht schnell als undurchführbar und ungeeignet erweisen. Was in Bremen sich bewährt hat, braucht um deswillen noch nicht für ganz Deutschland zu passen. Bedauerlich ist, daß der Aufsatz nicht frei von tatsächlichen Unrichtigkeiten ist. So scheint mir die sich gleich im Eingang findende Behauptung völlig haltlos, daß die schlechten Gehaltsverhältnisse der Richter, insbesondere der Richter beim RG., in der Enttäuschung begründet oder auch nur mitbegründet seien, die einige Entscheidungen in früherer Zeit an höchster Stelle gebracht hätten. Ich glaube, daß es Hagens nicht möglich sein wird, auch nur einen Schatten für die Richtigkeit dieser Behauptung zu zeigen. Falsch ist ferner, daß sich das Verhältnis der Richter zu den Verwaltungsbeamten zuungunsten der ersteren ständig verschoben habe. Im allgemeinen ist das Gegenteil richtig, und die Behauptung trifft nur für die Mitglieder des RG. zu. Daß hierin ein Wandel eintreten muß, wenn nicht die höchstrichterliche Rechtsprechung Schaden leiden soll, darüber sind wohl alle Sachverständigen einig. Viel zu einseitig wird auch die Tatsache behandelt, daß höchste Richterposten mit Verwaltungsbeamten besetzt worden sind. Dabei ist nicht gewürdigt, daß es sich um Verwaltungsbeamte gehandelt hat, die aus der Richterlaufbahn hervorgegangen waren und sich hier Verdienste und Anerkennung erworben haben. Warum diese durch ihre Beschäftigung in der Verwaltung ihre richterliche Qualifikationen verloren haben sollten, ist nicht erfindlich. Ihren Wunsch, in die richterliche Laufbahn zurückzukehren, nicht als unerfüllbar zu behandeln, ist nur gerecht; denn, so geneigt man auch ist, alle Bestrebungen der Richter auf Hebung ihrer Stelle zu unterstützen, so sehr erfordert es doch die Aufrichtigkeit, anzuerkennen, daß die Tätigkeit eines Ministerialbeamten eine aufreibendere und anstrengendere ist als die des Mitglieds eines höchsten Gerichtshofs. Es ist deshalb nur billig, daß den Ministerialbeamten der Rücktritt in höhere Richterstellen offen gelassen wird, falls sie sich für solche qualifizieren. Richtig scheint mir dagegen, daß die Stellen der Senatsvorsitzenden bei den höchsten Gerichten nur aus deren Mitgliedern entnommen werden sollten, da die Vorsitzenden die Tradition und Rechtsprechung aus eigener Erfahrung kennen müssen.

Alle Ausführungen des Herrn Dr. Hagens könnten mir indessen keine Veranlassung geben, zur Feder zu greifen, wenn sich Herr Dr. Hagens nicht auch mit dem Reichsfinanzhof in einer Art beschäftigt hätte, an der stillschweigend vorüberzugehen mir mit den Pflichten des Chefs dieser Behörde schlechterdings nicht vereinbar erschiene. Er versteigt sich zu dem Satze: „Der Reichsfinanzhof ist eine Art richterliche Filiale des Reichsfinanzministeriums, die sich in der Hauptsache aus diesem angehörigen und nahestehenden Beamten zusammensetzt." Das letztere ist wieder tatsächlich falsch. Von den derzeitigen 40 Mitgliedern des Reichsfinanzhofs haben vier als etatsmäßige Mitglieder früher dem Reichsfinanzministerium oder dem Reichsschatzamt angehört, zwei sind daselbst außerdem aushilfsweise beschäftigt gewesen, acht sind aus der lokalen Reichsfinanzverwaltung übernommen, 16 unmittelbar aus richterlichen Stellen gekommen; die Zahl derer, die überhaupt nicht in richterlicher Stellung gewesen sind, ist verschwindend. Aber auf alles das kommt es gar nicht an, und ich verzichte deshalb auf weitere Mitteilungen hierüber. Die Bezeichnung des Reichsfinanzhofs als einer Filiale des Reichsfinanzministeriums enthält eine, wie mir scheint, nicht unbeabsichtigte schwere Kränkung nicht minder des Reichsfinanzministeriums als des Reichsfinanzhofs. Die Unterstellung des Reichsfinanzhofs in verwaltungsrechtlicher Hinsicht unter das Reichsfinanzministerium mag nicht einwandsfrei sein, und manche Bestimmungen der Reichsabgabenordnung, die den Eindruck einer zu engen Verbindung zwischen beiden erwecken können, mögen der Abänderung bedürfen. Noch niemals aber ist es der Reichsfinanzverwaltung in den Sinn gekommen, einen Einfluß auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auszuüben oder in seine richterliche Unabhängigkeit einzugreifen. Und ein solcher Versuch wird sicherlich auch in der Zukunft nicht gemacht werden; denn das Reichsfinanzministerium weiß selbst den

Wert eines unabhängigen Richtertums richtig einzuschätzen. Es würde überdies auf unüberwindlichen Widerstand stoßen. Es gibt kein Mitglied des Reichsfinanzhofs, das nicht überaus feinfühlig und empfindlich wäre, falls seine Unabhängigkeit auch nur im entferntesten angetastet werden sollte. Der Reichsfinanzhof ist in gerechter Weise nur nach seinen Taten zu beurteilen, über welche die schon nunmehr in mehr als 7 Bänden vorliegende Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs die beste Auskunft gibt. Ich mag kein Urteil darüber abgeben, ob die Entscheidungen an Gründlichkeit oder Wissenschaftlichkeit hinter denjenigen des Reichsgerichts zurückstehen. Aber das sage ich ohne Bedenken: Niemand wird in ihnen den Geist öden Fiskalismus finden oder in der gesamten Sammlung auch nur eine einzige Entscheidung bezeichnen, welche die Fiskalität über die Rücksichten gegen die Steuerzahler gestellt oder über der Not des Reichs die Gerechtigkeit gegen den einzelnen vergessen hätte. Zu meiner großen Freude habe ich oftmals die anerkennendsten Urteile über die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gehört, und zwar nicht aus dem Reichsfinanzministerium, sondern aus den Kreisen derjenigen, denen die neue Gesetzgebung erkleckliche Steuerlasten zu tragen auferlegt hat, aus den Kreisen von Handel und Industrie. Schwerlich sind die Steuerzahler besser gefahren, als das Reichsgericht z. B. noch in Reichsstempelsachen letztinstanzlich zu entscheiden hatte. Dem durchaus widersprechende Äußerungen liegen vor, die den Grund für eine angebliche Fiskalität in der Rechtsprechung des Reichsgerichts gerade darin suchten, daß im Reichsgericht die steuerlichen Praktiker fehlten und infolgedessen und bei dem Mangel eigener Erfahrungen die Darlegungen der fiskalischen Steuerverwaltungen über die Darlegungen der Steuerschuldner bewertet worden seien. Die Ansicht des Herrn Dr. Hagens, es wäre richtiger gewesen, den Reichsfinanzhof in das Reichsgericht einzugliedern, wird deshalb nicht überall Beifall finden. Dazu Stellung zu nehmen, wird allerdings erst möglich sein, wenn man wüßte, was unter einer „Eingliederung" verstanden werden soll. Darunter ließen sich Einrichtungen denken, welche die Rechtsprechung in Steuersachen, so wie sie jetzt ist, in Senaten des Reichsgerichts ermöglicht hätte, in denen neben der juristischen auch praktische technische Kenntnisse vertreten sind. Dann würde der „Eingliederung" eigentlich nur das mit ihr verbundene ungeheure Anwachsen des Reichsgerichts entgegengestanden haben. Jedenfalls würde durch eine Vereinigung von Reichsgericht und Reichsfinanzhof eine Verschiedenheit in der Entlohnung seiner Mitglieder ausgeschlossen sein.

Und damit habe ich denjenigen Punkt berührt, den Herr Dr. Hagens bei der Niederschrift seines Aufsatzes wohl nicht als letzten im Auge gehabt hat. Er spricht es nicht ausdrücklich aus, aber in der Tendenz seines Aufsatzes liegt es unverkennbar: Die Mitglieder des Reichsgerichts sollen besser entlohnt werden, als die Mitglieder des Reichsfinanzhofs. Das ist der Wunsch, mit dem, wie es in dem Schlußpassus steht, das wirkliche Richtertum bei der ablehnenden Haltung der Bureaukratie kein Gehör gefunden hat, und der Weg, auf den die Volksvertretung freundlichst gewiesen wird. Herr Dr. Hagens vermißt nur die dem Reichsgericht in finanzieller Hinsicht zukommende Stelle, vom Reichsfinanzhof weiß er ein Gleiches nicht zu sagen. Im Gegenteil sieht er den Grund für die zu geringe Entlohnung der Reichsgerichtsmitglieder in ihrer Gleichstellung mit den Mitgliedern des Reichsfinanzhofs, die ihre „Mutterbehörde", das Reichsfinanzministerium, nicht zu sehr vor ihren eigenen Beamten bevorzugen wollte. Eine derartige Anregung ist ja nicht neu; wie verlautet, hat sie sogar in einem Reichstagsausschuß zu einem entsprechenden Antrag geführt, der aber die Billigung weder der Regierung noch einer Mehrheit im Reichstag gefunden hat. Nur ein Hinwegsetzen über die elementarsten Forderungen der Gerechtigkeit und ein vollständiges Verkennen der wirklichen Verhältnisse könnte eine derartige Anregung in die Wirklichkeit umsetzen. Kein Mensch ist, solange die letzten Entscheidungen in Steuersachen beim Reichsgericht lagen, auch nur auf den Gedanken gekommen, diese Entscheidungen geringer zu bewerten, als die Entscheidungen in anderen öffentlichen oder in bürgerlichen Streitigkeiten. Und in der Tat wäre ja eine solche Auffassung auch gar nicht zu begründen. Gewiß gibt es weniger Steuergesetze als sonstige Gesetze. Aber steht es mit dem Strafrecht anders? Sollen die Mitglieder der Strafsenate deshalb geringer entlohnt werden als die Mitglieder der Zivilsenate? Hat man die Mitglieder des Reichsmilitärgerichts darum schlechter bezahlt als die Mitglieder des Reichsgerichts? Wegen der geringeren Zahl der Steuergesetze stehen die zu entscheidenden Rechtsstreitigkeiten hinter anderen an Schwierigkeit und Wichtigkeit nicht zurück. Es wäre eine völlig falsche Vorstellung, daß der Steuerrichter nichts anderes als die Steuergesetze zu kennen brauchte. Fast kein Gebiet des öffentlichen Rechtes ist ihm verschlossen, das bürgerliche Recht ist seine tägliche Nahrung. Es gibt kaum eine Rechtsfrage, die nicht auch zu seiner Entscheidung kommen könnte, und ein Blick in die Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs belehrt, daß es sich hierbei nicht nur um theoretische Möglichkeit, sondern um die nackte Wirklichkeit handelt. Jede Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist von grundsätzlicher Bedeutung, und diese grundsätzliche Bedeutung hat weit mehr auf sich als die grundsätzliche Bedeutung, welche reichsgerichtlichen Entscheidungen zukommt. Denn die vom Reichsfinanzhof entschiedenen Rechtsfragen sind nicht solche, deren Beantwortung hier und da mal wieder notwendig wird, sondern solche, die Tag für Tag immer wieder von den Steuerstellen beantwortet werden müssen. Die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs berühren aber vor allem das ganze wirtschaftliche Leben und die Lebenshaltung jedes einzelnen Bürgers nach den ungeheuren Steuererhöhungen in einer Weise, von der man sich früher nichts hat träumen lassen. Es ist heute wohl nicht zuviel gesagt, wenn man es ausspricht, daß für die Allgemeinheit eine gute Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs von größerer Wichtigkeit ist als eine gute Rechtsprechung des Reichsgerichts. Um die hervorragende Stellung, die dem Reichsfinanzhof gebührt, in das rechte Licht zu stellen, bedarf es deshalb nicht eines Hinweises auf besondere ihm zugewiesene Aufgaben, wie z. B. die Entscheidungen über Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Reich und den Ländern nach dem Landessteuergesetze, Entscheidungen, denen der Gesetzgeber sogar Gesetzeskraft beigelegt hat, oder die Entscheidungen auf Grund des § 200 RAbgO., die über die Einstellung eines ganzen Geschäftsbetriebs befinden. Das alles erscheint mir so klar und unbestreitbar, daß ich mich scheue, darüber noch weitere Worte zu verlieren. Wie aber sollte es möglich sein, für den Reichsfinanzhof fernerhin erstklassige Kräfte zu gewinnen und seine Rechtsprechung auf der Höhe zu erhalten, wenn seinen Mitgliedern weniger geboten wird als den Mitgliedern anderer höchster Gerichtshöfe? Für den Reichsfinanzhof ist es eine Lebensfrage, daß er auch erstklassige Richter an sich zieht. Allein mit Praktikern und Technikern kann er ebensowenig die auf ihn gesetzten Erwartungen erfüllen, als allein mit ehemaligen Richtern. Wer ihm die Möglichkeit entzieht, erstklassige Richter zu gewinnen, gräbt ihm sein Grab. Darum glaube ich nicht befürchten zu sollen, daß Regierung oder Volksvertretung jemals ihre Zustimmung dazu geben werden, seine Mitglieder hinter die Mitglieder des Reichsgerichts oder eines anderen höchsten Gerichtshofs zu stellen, um dadurch eine Ersparnis zu erreichen, die wahrhaftig gegenüber den unvermeidbaren Ausgaben des Reichs insgesamt oder in seinem Besoldungsetat nicht zu Buche schlägt.

Rechtsanwälte und Finanzämter.

Von Rechtsanwalt Dr. Paul Marcuse, Berlin.

I. Nach § 88 RAbgO. kann sich ein Abwesender oder ein Verhinderter eines Bevollmächtigten bedienen. Auch sonst kann sich der Steuerpflichtige, d. h. auch wenn er „anwesend" und „nichtverhindert" ist, einen Bevollmächtigten oder auch einen Beistand annehmen. Im Rechtsmittelverfahren ist die Vertretung durch Bevollmächtigte jederzeit zugelassen (§ 238 RAbgO.), das gleiche gilt im Strafverfahren, nur heißt es hier nicht „Bevollmächtigter", sondern „Beauftragter" (§ 409 RAbgO.). § 88 gilt daher nur für das Veranlagungsverfahren.

Der Unterschied zwischen Bevollmächtigten und Beistand ist folgender: Der Bevollmächtigte tritt an Stelle des Vertretenen, der Beistand neben ihn, m. a. W. wo ein Bevollmächtigter bestellt ist, übt dieser und zwar allein die Parteirechte und Pflichten aus, mit diesem ist der Schriftwechsel zu führen, an ihn sind Auskunftsanliegen zu richten, er ist zu

Terminen zu laden, ihm sind die Entscheidungen zuzustellen. Eine der Partei zugestellte Entscheidung setzt die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf (RFH. VI, 80). Der Beistand dagegen unterstützt lediglich seinen Auftraggeber, dessen Parteirolle nicht geändert wird. Daß auch die RAbgO. dieser Auffassung ist, ergibt auf das Deutlichste § 88²; wenn dort gesagt wird, daß sich die Finanzämter neben dem Bevollmächtigten auch an den anwesenden, nicht verhinderten Steuerpflichtigen selbst wenden können, so ergibt sich per argumentum e contrario, daß es erst dieser ausdrücklichen Bestimmung bedurfte, um die Finanzämter für berechtigt zu erklären, mit der durch einen Bevollmächtigten vertretenen Partei direkt in Verkehr zu treten. „Neben dem Steuerpflichtigen" bedeutet, daß auch dann eine Umgehung des Bevollmächtigten nicht zulässig ist, dieser vielmehr, sogar in erster Linie, anzugehen ist. Im Falle einer bloßen Beistandschaft erfolgt der Verkehr ausschließlich mit dem Steuerpflichtigen selbst. Unter „Beauftragte" des § 409 im Strafverfahren versteht die RAbgO. augenscheinlich den Bevollmächtigten, denn sie fügt ausdrücklich hinzu, daß das Finanzamt trotzdem das „Erscheinen des Beschuldigten anordnen" könne.

Die Rechtslage ist hiernach folgende:

1. Veranlagungsverfahren. Im Falle von Abwesenheit oder Verhinderung des Steuerpflichtigen hat das Finanzamt ausschließlich mit dem Bevollmächtigten zu verhandeln; gibt ein Anwesender oder Nichtverhinderter Vollmacht, so ist das Normale der Verkehr mit dem Bevollmächtigten allein; der Verkehr mit Bevollmächtigten und Vollmachtgeber ist zugelassen, der Verkehr mit dem Auftraggeber allein nicht. Dies gilt für alle Zuschriften, ausschließlich solcher, welche Aufforderungen unter Präklusivfristen enthalten. Verlangt z. B. das Finanzamt von dem durch einen Bevollmächtigten Vertretenen Vorlegung der Bücher oder bestimmte Angaben, widrigenfalls zur Schätzung geschritten werde, so tritt der Rechtsnachteil nicht ein, denn eine ordnungsmäßige Aufforderung liegt nicht vor. Zweifelhaft ist, wem der Steuerbescheid zuzustellen ist, u. E. besteht kein Grund zu einer Ausnahme, wir halten daher nur die Zustellung an den Bevollmächtigten für zulässig und wirksam. Alles dies gilt nicht für den Beistand.

2. Rechtsmittelverfahren. Der Bevollmächtigte hat hier die Stellung des Rechtsanwalts im Zivilprozeß. Ein Sichwenden an die Partei selbst ist nicht vorgesehen und daher nicht zulässig. Alle Zustellungen, Ladungen, Nachrichten (z. B. über Akteneingang) haben an den Bevollmächtigten, und zwar nur an diesen zu erfolgen. Die Zustellung des Einspruchs- oder Berufungsbescheides an den Vollmachtgeber setzt die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf. Ist die Partei direkt zu einem Beweistermin in der Berufungsinstanz geladen (§ 257), so kann das Ergebnis der Beweisaufnahme nicht im Urteil verwertet werden (§ 259). Ebenso hat der Prozeßbevollmächtigte das Recht auf Akteneinsicht (§ 247).

3. Strafverfahren. Der Beauftragte hat die Rechte und Pflichten des Bevollmächtigten, insbesondere das Recht der Gegenwart bei Vernehmung des Beschuldigten, der Sachverständigen und Zeugen.

Unter den Bevollmächtigten und Beiständen nehmen die Rechtsanwälte eine besondere Stellung ein; sie dürfen nicht zurückgewiesen werden (§ 88 Abs. 1 und Abs. 3, § 238, 409); sie sind dem Reich für eine verkürzte Steuer nur schadensersatzpflichtig, wenn ein ehrengerichtliches Verfahren eine Verletzung der Berufspflicht feststellt (§ 90²); sie sind in weitem Umfang zur Verweigerung des Zeugnisses gegen ihre Auftraggeber berechtigt (§ 179), Rechtsanwälte sind nicht verpflichtet, dem Finanzamt ihre Akten zur Einsicht vorzulegen (§ 200); ein Verfahren wegen fahrlässiger Steuerzuwiderhandlung kann gegen einen Rechtsanwalt nur eingeleitet werden, nachdem zuvor durch ein ehrengerichtliches Verfahren eine solche Verfehlung festgestellt worden ist (§ 88). Endlich sieht § 239 die Zulassung von Rechtsanwälten bei den Finanzgerichten vor.

Wir glauben nicht zu viel zu sagen, wenn wir behaupten, daß die Mehrzahl der vorstehenden Bestimmungen, den meisten Finanzämtern unbekannt ist. Zustellungen werden fast stets an die Partei und nicht an den Rechtsanwalt vorgenommen, die Akteneinsicht im Berufungsverfahren wird verwehrt, bei Vernehmungen des Beschuldigten wird dem Rechtsanwalt die Anwesenheit nicht gestattet, oder ihm nicht erlaubt, Fragen zu stellen; nur in einem Falle wenden sich die Finanzämter sogar mit Vorliebe an die Rechtsanwälte; sie fordern die Rechtsanwälte zur Zahlung der Steuerschuld ihres Auftraggebers auf und versuchen bei dem Rechtsanwalt Zwangsvollstreckung vorzunehmen. Im Falle einer mündlichen oder schriftlichen Vorstellung erfolgt meist abweisende Antwort etwa dahin, daß der Beamte den erhaltenen Instruktionen zufolge handele; entgegenkommende Prüfung und Zugeständnis, daß man sich im Irrtum über die gesetzlichen Bestimmungen befunden habe, ist selten; vereinzelt wird erklärt, daß „man mit Rechtsanwälten grundsätzlich nicht verhandele". Die Rüge, die ein solcher verletzender Bescheid kürzlich einem Finanzamt eintrug, war merkwürdig milde, richtete sich auch nur gegen den Ton und nicht gegen die Sache.

II. Schon die letzte Bemerkung ergab das Bestehen einer gewissen Animosität der Finanzämter und Landesfinanzämter gegenüber den Rechtsanwälten, die sich auch noch in anderer Weise äußert. Nicht ganz vereinzelt ist die Äußerung eines Finanzbeamten, daß er am liebsten in allen Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger von einem Rechtsanwalt vertreten sei, den Steuerarrest verhänge. Nichts seltenes ist es, daß Beamte die Partei zu bestimmen suchen, ihrem Rechtsanwalt die Vollmacht zu entziehen. „Was brauchen Sie einen Rechtsanwalt; das kostet nur viel Geld" oder „wenn Sie einen Rechtsanwalt haben, dann kommt die Sache an die Staatsanwaltschaft, ohne Rechtsanwalt machen wir die Sache im Unterwerfungsverfahren ab, von dem nichts an die Öffentlichkeit kommt", wovon gerade in solchen Fällen Gebrauch gemacht zu werden scheint, in denen offenbar ein Mißgriff des Finanzamts vorliegt, und das Strafverfahren unbedingt mit Freisprechung enden muß. Ein besonders häßliches Kapitel ist das der Erstattung der Anwaltskosten, die selbst in schwierigen Fällen abgelehnt wird, sehr oft mit der für den Steuerpflichtigen schmeichelhaften, das Ansehen des Anwaltsstandes aber um so mehr schädigenden Begründung, daß der Steuerpflichtige bei seinem Bildungsgrade die einfach liegende Sache selbst habe führen können. Dies geschieht selbst dann, wenn der RFH. die gleichlautenden Entscheidungen beider Vorinstanzen aufgehoben hat.

Zum Teil kann diese offenkundige Animosität vieler Finanzämter und Landesfinanzämter mit der oben erwähnten Tatsache erklärt werden, daß viele Finanzämter die Bestimmungen der RAbgO. über die Rechte der Parteien auf Vertretung nicht kennen und daher auch die Aufgaben des Parteivertreters nicht zu würdigen vermögen. Insbesondere kennt man nicht die privilegierte Stellung des Rechtsanwalts nach der RAbgO., und weiß daher nicht, daß den Rechtsanwälten deshalb eine privilegierte Stellung eingeräumt worden ist, weil man von ihrer Hilfe eine Förderung der Geschäfte der Finanzverwaltung, nicht ihre Lahmlegung und Behinderung, erwartete und insbesondere auch schon im Veranlagungsverfahren dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit rechtskundiger Vertretung geben zu müssen glaubte. Und zwar hat man gerade die Rechtsanwälte vor anderen berufsmäßigen Beratern privilegiert; damit das Publikum sich der als zuverlässig und tüchtig bekannten Rechtsanwälte bediene, hat man das Zeugnisverweigerungsrecht eingeführt; um die Rechtsanwälte nicht abzuschrecken oder besser gesagt, um sie nicht kleinlichen Verfolgungen der Finanzämter auszusetzen, falls ihnen ein Versehen zustößt, hat man ihre Haftung und Verantwortung beschränkt. Es ist zu hoffen, daß die Finanzämter, wenn die Bestimmungen der RAbgO. und die Absicht des Gesetzgebers Gemeingut der Finanzämter und der Landesfinanzämter geworden sein werden, manche Fehler verschwinden werden.

Diese Nichtkenntnis der gesetzlichen Bestimmungen erklärt aber noch nicht alles. Viele Finanzämter betrachten den Rechtsanwalt als einen unbequemen, unerwünschten Eindringling in die behördliche Tätigkeit, der Beamte betrachtet es als Mißtrauen, wenn ihm ein Rechtsanwalt entgegentritt, glaubt, nun werde oder solle der von der Behörde zu ermittelnde Tatbestand verdunkelt und die Steuerschuld künstlich herabgedrückt werden. Das Finanzamt, heißt es, ermittelt objektiv den Sachverhalt, berücksichtigt auch die zugunsten des Steuerpflichtigen sprechenden Umstände und fordert nicht mehr, als das Gesetz verlangt. Auch die Staatsanwaltschaft ermittelt objektiv — ist sie doch nach einem Ausspruch von bekannt autoritativer Stelle die objektivste Behörde der Welt — hat sich doch aber — wohl oder übel — mit der Verteidigung abgefunden, und jedenfalls hat noch kein Staatsanwalt sich

zu der Auffassung bekannt, er betrachtet jeden Angeklagten, der sich einen Verteidiger nehme, als schuldig.

Im übrigen ist es aber nicht einmal zutreffend, wenigstens für das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren, daß die Stellung des Finanzamts der Stellung des Staatsanwalts im Strafverfahren entspricht. Unseres Erachtens ist die Stellung des Finanzamts der Stellung des Richters weit ähnlicher, und der Steuerbeamte, der sich als Staatsanwalt oder Großinquisitor betrachtet, sollte schleunigst von seinem Posten entfernt werden. Der Richter, wenigstens der gute Richter, betrachtet den Rechtsanwalt, der ihm den Stoff sichtet und ordnet, ihn vor aussichtslosen Klagen und Einreden bewahrt, als seinen Freund, nicht als Feind. Und ferner — bei aller Anerkennung der Bemühung um Objektivität, irren sich denn Finanzämter nie? Hat nicht in zahllosen Fällen der Steuerpflichtige ein dringendes Interesse daran, seine Veranlagung von einem Rechtskundigen nachprüfen zu lassen oder schon vorher bei der Veranlagung Zweifelsfragen oder Bedenken durch Befragung des Rechtsanwalts oder durch Verhandeln eines Rechtsanwalts mit dem Finanzamt zu klären? Sind schon Straf- und Zivilsachen große und schwierige Gebiete, so ist es doch erst recht das Steuerrecht, mit seinen zahlreichen neuen und neugeordneten Steuern. Kommt da wirklich nie ein Fehler auf seiten der Finanzämter vor? Um nur einige der häufigsten herauszugreifen. Bei vorläufigen Erbschaftssteuerbescheiden wird von der Steuererklärung zum Notopfer ausgegangen, dabei aber übersehen, daß das noch nicht gezahlte Notopfer abgesetzt werden muß, oder daß die Notopfererklärung das Vermögen auch des überlebenden Ehegatten mit umfaßt. Hat der Steuerpflichtige ausländisches Kapitalvermögen, dessen Zinsen er in seiner Einkommensteuererklärung voll deklariert, wird übersehen, daß die nach der gleichzeitigen Kapitalertragssteuererklärung zu zahlende Kapitalertragssteuer vom Einkommen abgezogen werden muß; der Erlaß v. 15. März 1920 über die Bewertung des Betriebsvermögens für die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs ist den meisten Finanzämtern gänzlich unbekannt, obwohl ihn jetzt der RFH. ausdrücklich als bindend anerkannt hat (Entsch. v. 16. Okt. 1921 Reichssteuerblatt 1922/139). Noch immer wird die Körperschaftssteuer dem Einkommen sowohl des Jahres zugerechnet, *für* welches sie zu zahlen ist, als auch des Jahres, *in* welchem sie gezahlt wurde; noch am 8. Mai 1922 verlangte ein Finanzamt für eine Auslandsreise Sicherheitsleistung für den durch das Vermögenssteuergesetz aufgehobenen Teil des Notopfers. Diese Liste ließe sich beliebig vermehren; doch soll dieser Aufsatz nicht eine Anklageschrift gegen die Finanzämter werden, sondern auf gemeinschaftliche und verständnisvolle Zusammenarbeit zwischen Finanzamt und Rechtsanwalt hinwirken. Wir machen den Finanzämtern auch nicht aus allen diesen Fehlern einen Vorwurf, ebensowenig wie man den Richter, mit dessen Urteil man unzufrieden ist, als Idioten oder Rechtsbeuger bezeichnet; wir meinen nur zunächst, daß Fehler gemacht werden, und daß niemand es dem Publikum verübeln kann, wenn es sich auf die Unfehlbarkeit der Finanzämter nicht verläßt, sondern einen Anwalt zu Rate zieht.

Im übrigen sind aber damit die Aufgaben des Rechtsanwalts noch nicht zu Ende. Die Finanzämter sagen, sie seien objektiv und berücksichtigen auch alle Umstände, die zugunsten des Steuerpflichtigen sprechen. Als Thesis ist dies selbstverständlich, und wir meinen auch nicht, daß alle Finanzämter sich ausschließlich als Geldeintreibungsmaschine fühlen oder ihre Hauptaufgabe darin sehen, den Steuerpflichtigen gehörig hineinzulegen. Welcher Steuerbeamte hat indessen die Zeit, den Steuerpflichtigen, der seine Veranlagung zu Protokoll des Finanzamts erklärt, auf Steuerbefreiungen, die Möglichkeit von Abzügen und Milderungen aufmerksam zu machen oder bei Prüfung einer Steuererklärung daran zu denken. Und welcher Steuerbeamte, der diese Zeit und Muße hat, fühlt hierzu Neigung und ist hierzu überhaupt imstande. Erklären nicht zum Beispiel, die aus der Beamtenlaufbahn hervorgegangenen Rechtsanwälte, wie schwer es ihnen im Anfang gefallen sei, sich in ihren neuen Beruf hineinzufinden, da sie doch bisher unwillkürlich *pro fisco* gedacht und gefühlt hätten. Auch dies ist wieder kein Vorwurf gegenüber den Beamten der Finanzämter, sondern nur die Feststellung, daß der Steuerpflichtige ein dringendes Interesse daran hat, sich anweisen und beraten zu lassen, von einem Rechtskundigen, der seine ganze Veranlagung und Tätigkeit noch nicht ausschließlich darauf eingestellt hat, Steuern zu ermitteln und das Interesse des Reichs wahrzunehmen. Wie kann sich der Steuerbeamte diese Fähigkeit aus dem Ärmel schütteln, die doch auch der Rechtsanwalt erst durch die in seiner Berufsarbeit gewonnene Erfahrung erwirbt. Welcher Steuerbeamte käme z. B. auf den Einfall, den Steuerpflichtigen, dessen Ehescheidungsprozeß er kennt, danach zu fragen, ob er etwa der mitschuldigen Ehefrau Unterhalt zahle, der bekanntlich von der Frau und nicht vom Manne versteuert wird, oder darauf aufmerksam zu machen, daß die Umsatzsteuer, auch die noch nicht gezahlte, vom Einkommen abgezogen werden kann, oder daß die im Auslande gezahlte Einkommensteuer vom Einkommen gekürzt wird. Im Gegenteil haben wir oft genug die Erfahrung gemacht, daß der Steuerbeamte, der sonst so gern sich mit dem Staatsanwalt vergleicht, eine — selbst offenkundig irrtümliche Überdeklaration als Richter im Zivilprozeß, nämlich als Zugeständnis, behandelt.

Handelt es sich bisher um einfache und klar liegende Fälle, so ist gewiß die Hilfe des erfahrenen Rechtsanwalts für die große Fülle der schwierigen Rechts- und Tatfragen des Steuerrechts nötig. Bewertungsfragen, Zulässigkeit und Maß der Abschreibungen; Einsetzen von Valutaschulden und Forderungen, von Garantieverpflichtungen, Forderungen und Schulden, die im Ausgleichsverfahren abzurechnen sind; Auseinanderrechnung von Mannes- und Frauen-Vermögen bei der Erbschaftssteuer oder bei Vermögens- und Kriegssteuer nach Trennung der Ehe; „Wert" und „Gegenwert" bei Einbringungen in eine Gesellschaft; der Begriff der Ausfuhr im Umsatzsteuerrecht oder die Umsatzsteuer der Syndikate. Ist es da nicht eine Überhebung derjenigen Finanzämter, die da glauben, alle diese Fragen gleichsam spielend zu erledigen und es einem Steuerpflichtigen zu verargen, wenn er die Hilfe eines Rechtsanwalts in Anspruch nimmt? Und hinzu tritt — vielleicht die Hauptsache — nämlich die unendliche Zahl der Fälle, in denen die Tätigkeit des Rechtsanwalts zur *Verminderung* der Streitpunkte, zum *Verzicht* auf ein zweifelhaftes oder gar unzulässiges Geschäft geführt hat. Auch von den Richtern wird oft verkannt, daß die Rechtsanwälte nicht nur Prozesse *führen*, sondern auch Prozesse *verhindern*, daß die Zahl der Streitsachen, die nicht vor das Forum des Gerichts kommt, vielleicht größer ist, als die Zahl der Prozesse. Und ebenso glauben wir nicht zu übertreiben, wenn wir sagen, daß Rechtsanwälte tagtäglich die Steuerpflichtigen vor bedenklichen Geschäften nicht nur warnen, sondern den Abschluß solcher Geschäfte verhindern, daß in unendlich zahlreichen Fällen unrichtige und lückenhafte Steuererklärungen oder Angaben berichtigt und vervollständigt werden, daß auf den Rat der Rechtsanwälte zahllose Rechtsmittel nicht eingelegt oder nicht weiter verfolgt, und Anzeigen gemäß § 374 RAbgO. erstattet werden. Wir glauben sagen zu dürfen, daß ohne die Beratung des Steuerpflichtigen durch Rechtsanwälte die Finanzämter und Instanzgerichte weit mehr beschäftigt sein würden, und daß die Zahl der Steuerhinterziehungen weit größer wäre.

Mit diesem Aufgabenkreis der Rechtsanwälte ist zugleich ihr Pflichtenkreis umschrieben. Nicht als ob der Rechtsanwalt im Steuerverfahren *besondere* Standes- oder Berufspflichten zu erfüllen habe. Die Tätigkeit des Rechtsanwalts als Bevollmächtigter, Beistand und Berater ist einheitlich, ganz gleichgültig, auf welchem Rechtsgebiet er tätig ist. Von besonderen Berufspflichten bei der Steuerberatung und Vertretung in Steuersachen zu sprechen, ist ebenso unrichtig wie die Ansicht, daß die Tätigkeit in Steuersachen sich nur auf einen kleinen Kreis besonders hierzu vorgebildeter Rechtsanwälte erstrecken solle und nur in Ausnahmefällen notwendig und zweckmäßig sei. Die Tätigkeit der Rechtsanwälte in Steuersachen, um es nochmals zu wiederholen, unterscheidet sich in Nichts von ihrer Tätigkeit auf anderen Gebieten und über ihre Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit können allein Wunsch und Bedürfnis des Publikums entscheiden. Nur insoweit können wir eine Sonderpflicht der Rechtsanwälte in Steuersachen anerkennen, als die Rechtsanwälte sich dessen bewußt bleiben müssen, daß sie auf einem neuen, noch nicht ausgereiften und häufigen Änderungen unterworfenen Rechts- und Wirtschaftsgebiete tätig sind, und daß ein Fehler für die Partei unheilvollere Folgen haben kann, als der Prozeßverlust im Zivilprozeß. Dazu darf die Frage aufgeworfen werden, ob denn die Finanzämter mit den Rechtsanwälten so schlechte Erfahrungen gemacht haben. Von den

beiden großen Attacken, die kürzlich gegen Rechtsanwälte geritten worden sind, begann die eine mit der Verhaftung des Rechtsanwalts, Durchsuchung seiner Akten und Beschlagnahme der Bücher zahlreicher Mandanten, und endete mit dem Ausscheiden aus dem Reichsdienst desjenigen, der Verhaftung und Durchsuchung angeordnet hatte. Ein Steuerarrest gegen einen Rechtsanwalt, dessen Veröffentlichungen den Unwillen des Finanzamts erregt hatten, und der damit begründet wurde, daß die von ihm vertretenen Rechtsansichten die Annahme rechtfertigten, er werde seinen Steuererklärungen die gleichen unrichtigen Ansichten zugrunde gelegt haben, wurde zwar vom LFA. bestätigt, aber vom RFH. mit nicht eben schmeichelhafter Begründung aufgehoben. In einem dritten Falle leitete ein Finanzamt — welches auch auf der obigen Fehlerliste vertreten ist — ein Verfahren wegen absichtlicher Steuerhinterziehung ein, weil der Rechtsanwalt in einer von ihm entworfenen Einkommensteuererklärung die Einkünfte aus Wertpapieren nicht aufgeführt hatte, deren Existenz ihm durch die einige Zeit vorher entworfene Kriegsabgabeerklärung „bekannt war" (nicht „bekannt sein mußte", denn dann wäre eine vorherige Angehung des Ehrengerichts notwendig gewesen, die offenbar umgangen werden sollte).

Wir glauben, daß die Rechtsanwälte sich im allgemeinen auch im Steuerrecht ihrer Aufgabe durchaus gewachsen erwiesen haben, und daß die eben zitierten Fälle nur ein Beweis für die Verkennung der Aufgaben und Tätigkeit der Anwaltschaft sind und auch offenkundig auf eine gewisse Animosität der Anwaltschaft gegenüber hindeuten. Wenn die Finanzämter sich überzeugen, daß die Annahme eines Rechtsanwalts weder ein Zeichen von Mißtrauen gegenüber dem Finanzamt, noch der Beweis einer beabsichtigten Steuerhinterziehung ist, dann erst wird derjenige Zustand eintreten, der auch in der RAbgO. deutlich zum Ausdruck gekommen ist. Der Rechtsanwalt ist der berufene und privilegierte Berater, Beistand und Vertreter des Publikums in Steuersachen. Ein vertrauensvolles Zusammenwirken von Finanzamt und Publikum durch Vermittlung der Rechtsanwälte als der Vertrauenspersonen des Publikums ist unserer Ansicht nach die Voraussetzung für die Durchführung der Steuergesetze. Gegen ein widerspenstiges Publikum sind die Finanzämter trotz aller Machtmittel der RAbgO. nahezu machtlos. Die Rechtsanwälte sind aber berufen und auch geeignet, ein solches Vertrauensverhältnis zu fördern und den Finanzämtern die schweren Aufgaben, die ihnen auferlegt sind, zu erleichtern. Zum Vorteil nicht nur der Finanzämter, sondern zum Wohle der Allgemeinheit.

Die neue Steuergesetzgebung.

Von Staatsminister a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

I. Unser Wirtschaftselend auf dem Steuerweg beseitigen zu wollen, daran denkt heute ernstlich niemand mehr. Einst (Reichsnotopfer!) war es anders. Was damals noch geplant werden konnte, wäre heute Schimäre. Die Beseitigung unseres Wirtschaftselends ist keine Verteilungs- und Umschichtungsfrage und somit keine Besteuerungsfrage, sondern eine Erzeugungs- (Produktions-) und Verbrauchs- (Konsumtions-) -Frage. Gegen unser Wirtschaftselend gibt es nur ein Rezept: Arbeiten und Sparen.

Ähnlich ist es mit unserem Finanzelend. Auch diesem, dem Elend unserer Reichsfinanzen, ist auf dem Steuerweg nicht abzuhelfen. Auch hier gilt die Antwort, die in England schon während des Krieges von der „Fabian Society" auf die Frage: „„Wie bezahlen wir den Krieg?" mit den Worten gegeben worden ist: „Die Gesamtheit hat jetzt nicht zu überlegen, wie man besteuert, sondern wie man die materielle Produktion vermehrt."

Wir Deutschen sind nun freilich der Überlegung, wie man besteuert, leider nicht enthoben. Dafür sorgt schon die Entente, gestützt auf ihren Schein, den sie mit dem sog. Friedensvertrag erhalten hat. Aber, wenn auch der Druck von außen nicht wäre, und selbst dann, wenn kein Pfennig an Reparationsleistungen von uns aufzubringen wäre, würde unsere Finanznot uns doch dazu zwingen, uns aufs ernstlichste damit zu beschäftigen, wie man besteuert. Allein, über dieser Beschäftigung darf und durfte nie vergessen werden, daß durch die Besteuerung allein, wie sie immer eingerichtet und ausgebaut werden möge, das Finanzelend des Reichs nicht beseitigt werden kann. Das Erträgnis aller Steuern, die das Deutsche Reich erhebt, einschließlich der 14 neuen Steuern, mit denen wir uns im nachstehenden zu befassen haben werden, wird für das laufende Jahr 1922 amtlich auf rund 105 Milliarden Mark veranschlagt. Die Ausgaben des Deutschen Reichs betragen für denselben Zeitraum nach demselben Voranschlag bis jetzt über 300 Milliarden Mark. In Wahrheit werden die Zahlen schon allein wegen der fortschreitenden Geldentwertung höhere sein, wobei naturgemäß aus hier nicht weiter zu erörternden Gründen auf der Ausgabenseite die Steigerung sich stärker auswirken wird als auf der Einnahmenseite. Abgesehen hiervon bleiben schon jetzt die Einnahmen hinter den Ausgaben um annähernd 200 Milliarden Mark trotz aller neuen Steuern und Steuererhöhungen zurück. Und selbst, wenn man den Ertrag der Zwangsanleihe sehr hoch mit 70—100 Milliarden in Rechnung und für das Jahr 1922 in Einnahme stellt, bleibt immer noch ein Abgang von rund 100 Milliarden Mark, der nach der angedeuteten wahrscheinlichen Entwicklung tatsächlich ein wesentlich höherer sein wird.

Einen solchen Abgang durch neue Steuern zu decken, ist bei unserer Wirtschaftslage eine Unmöglichkeit. Wirtschaftslage und Finanzlage hängen zusammen. Die Besteuerungsmöglichkeit hat ihre Grenze in der Leistungsfähigkeit der Volkswirtschaft, im Volkseinkommen. Dieses ist trotz seiner zahlenmäßigen Steigerung in der Wirklichkeit auf annähernd die Hälfte seines früheren Stands (Kaufkraft, Leistungsfähigkeit) gesunken, und das Ergebnis ist schon jetzt, daß während früher, d. h. vor dem Krieg, die Steuerbelastung auf den Kopf, Reichs-, Staats- und Gemeindesteuer zusammengenommen, 75,80 ℳ betragen hat, sie jetzt für das Reich allein 2333 ℳ ausmacht. In Goldmark nach der inländischen Kaufkraft der Mark umgerechnet, wäre das etwa das Zwei- bis Dreifache, und wenn man noch die Staats- und Gemeindebesteuerung einbezieht, das Drei- bis Vierfache der früheren Besteuerung. Das bedeutet, daß, während der Deutsche vor dem Krieg im Durchschnitt etwa den Dreiviertelsertrag eines Wochenarbeitstags an Steuer zu entrichten hatte, also nicht ganz einen Tag in der Woche für die Aufbringung des öffentlichen Bedarfs arbeiten mußte, er jetzt und künftig etwa 3—4 Tage für diesen Zweck arbeiten muß. Daß zur Zeit noch, am Einkommen gemessen, die Durchschnittssteuerleistung sich niederer berechnen mag, hat seinen Grund darin, daß dermalen in weitem Umfang die Steuerentrichtung nicht aus dem Einkommen, sondern aus dem Vermögen erfolgt. Im Endergebnis ändert dies nichts, da die hierdurch regelmäßig herbeigeführte Verminderung des Volksvermögens wiederum in einer entsprechenden Minderung des Volkseinkommens sich auswirken muß.

Da alle Steuern letzten Endes dem Volkseinkommen entnommen werden müssen, so verliert die Frage nach der Form der Besteuerung — ob direkte oder indirekte Steuern den Vorzug verdienen, ob Steuern auf den Besitz, den Verkehr oder den Verbrauch — wesentlich an Bedeutung, mindestens unter dem Gesichtspunkt der volkswirtschaftlichen Betrachtung. Und in der Tat ist diesen Fragen seither eine unverhältnismäßig große Wichtigkeit beigelegt worden, und zwar darum, weil die Betrachtungsweise fast ausschließlich individualistisch und privatwirtschaftlich und nur sehr schwach volkswirtschaftlich gerichtet war. Das Streben, der ausgleichenden Gerechtigkeit im Steuerwesen zum Durchbruch zu verhelfen, stand, stark vom klassenmäßigen Neidstandpunkt beeinflußt, beherrschend im Vordergrund. Solange und soweit man die Besteuerung lediglich als reine Verteilungsfrage behandeln durfte, mochte das ohne erhebliche volkswirtschaftliche Schäden geschehen. Anders, wenn die wirtschaftliche Lage des Volkes so ist, daß der Gesichtspunkt der Verhinderung der Erzeugungsstörung und der Förderung der Erzeugung im Steuerwesen in den Vordergrund tritt. Und so steht es zur Zeit bei uns in Deutschland. In diesem Fall muß die privatwirtschaftliche durch die volkswirtschaftliche Betrachtung, die individualistische durch die kollektivistische Behandlung im Steuerwesen ersetzt werden. Das ist durch die neue Reichssteuergesetzgebung bisher viel zu wenig geschehen. Sie hat von hergebrachten Gedankengängen sich nicht frei zu machen verstanden, und was neu in sie eindrang, war ein Gemisch von Dilettantismus und Doktrinarismus. G. Bernhard hat in seiner Schrift „Probleme der Reichsfinanzreform" von der „Theorielosigkeit" und „Problemblindheit", von dem „Opfer der Vernunft und Zweck-

mäßigkeit" geredet, welches die „Finanzdemagogen" verlangen, die hinter der dermaligen Kriegssteuergesetzgebung stehen, und selbst von sozialdemokratischer Seite sind zum Teil scharfe Urteile gefallen. So hat z. B. Parvus in der Glocke im Jahre 1920 (S. 311, 314) geschrieben:

„Statt die Produktion zu steigern und dadurch auch dem Staat neue Einnahmequellen zu erschließen, diktiert man Steuern, die zum großen Teil auf dem Papier stehen bleiben, und nimmt die Banknotenpresse in einer Weise in Anspruch, daß sich das Papiergeld in Makulatur verwandelt. Die eiligst fabrizierten Steuern erreichen ihren Zweck nicht, hemmen die Produktion, schaffen eine Konfusion und Korruption, wie sie in Deutschland kaum je gesehen. Es ist das elendeste aller Steuersysteme, wie das preußische Dreiklassenwahlrecht das elendeste aller Wahlrechte war."

Und noch ganz neuestens ist in den „Sozialistischen Monatsheften" (1921 Heft 12/13) gestanden:

„Das Fiasko der deutschen Steuerpolitik ist von Monat zu Monat offenkundiger geworden, und niemand mehr wagt es, das steuerliche Flickwerk auch nur als lebensfähig auszugeben. Das Steuersammelsurium, so unzulänglich es ist, vermag nicht einmal in die Praxis umgesetzt zu werden, ohne daß die Ausführungskosten einen unsinnigen Teil der Einnahmen verschlingen. Die Fortführung dieses Systems bedeutet den verschärften Bankerott."

Zum Schluß seien noch die bitteren Worte hierhergesetzt, die der bekannte Bankschriftsteller Lansburgh im Februarheft seiner „Bank", Jahrgang 1920 (S. 160/161) geschrieben hat:

„Es ist leider mit Sicherheit zu erwarten, daß die Ausländer sich demnächst in Deutschland außerordentlich stark vermehren werden. Ist doch die neueste Steuergesetzgebung in Deutschland so beschaffen, daß nur der Ausländer hier seines Eigentums halbwegs sicher ist, die personelle und sachliche ‚Überfremdung' ist das ganz natürliche Ergebnis der Steuermacherei an falscher Stelle und in falschem Tempo. Kulturgeschichtlich und wirtschaftsphilosophisch mag es ja von hohem Reiz sein, den lebendigen Prozeß mitanzusehen, mittels dessen sich nach und nach fremde Herrenvölker auf dem Boden eines schlecht regierten Landes einnisten und die Masse der Einwohner langsam in das Helotentum herunterdrücken. Daß aber auch Deutschland zu den Ländern gehört, in denen man diesen interessanten Prozeß studieren kann, ist um so trauriger, als es nichts mit dem verlorenen Kriege zu tun hat und ganz und gar keiner weltgeschichtlichen Notwendigkeit entspringt."

Man wird so weit wie diese Urteile nicht gehen dürfen, sondern anerkennen müssen, daß bei der Finanznot des Reichs und bei der dringenden Notwendigkeit, große Steuererträge sofort flüssig zu machen, die nach der wirtschaftspolitischen und nach der steuertechnischen Seite gebotene Planmäßigkeit in der Tat notleiden konnte. Allein, etwas mehr an Loslösung von Schablone und Doktrin und etwas mehr Anpassung an die Erkenntnis dessen, was die furchtbare Notlage der Wirtschaft des Volkes verlangt, hätte man immerhin erwarten dürfen.

Allein, daran fehlte es; man redete von der steuerlichen Gerechtigkeit, von der Erfassung der Leistungsfähigkeit, von der Belastung des Besitzes, der Schonung des Verbrauchs und vergaß — die Erzeugungsfähigkeit. Ein tragisches Verhängnis waltete dabei ob. Die bei der Notlage der Zeit überalterte finanzwissenschaftliche Forderung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hatte sich im politischen Tagesleben allmählich zu dem Schlagwort von der Vortrefflichkeit und Gerechtigkeit der direkten Steuern entwickelt, die angeblich diesem Grundsatz Rechnung tragen und von der Schlechtigkeit und Verwerflichkeit der indirekten Steuern auf den Verbrauch, die angeblich dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht entsprechen, und die politischen Parteien, die dieses Schlagwort in der politischen Werbearbeit in die Massen geworfen hatten, kamen davon nicht mehr los, nachdem die Massen ihrerseits dem Schlagwort verfallen waren. Das Ergebnis war das Zurückbleiben Deutschlands im Ausbau einer zweckmäßigen und gesunden indirekten Besteuerung, eine ungesunde und undurchführbare Überlastung der direkten Steuern, insbesondere der sog. Steuern auf den Besitz mit phantastischen progressiven Steuersätzen und eine Häufung schwer zu veranlagender Steuern, der keine Verwaltung gewachsen gewesen wäre, am allerwenigsten aber die junge, eben erst eingerichtete reichseigene Verwaltung gewachsen sein konnte. Ebensowenig war sie der gegen das neue System alsbald einsetzenden Steuerflucht gewachsen, die ebenso volkswirtschaftlich wie ethisch verheerend wirken mußte; und dazu war das neue Steuersystem ein System, das im ganzen, wie es Strutz einmal ausdrückte, unter dem Leitwort stand: „Der Verschwender besteht, der Sparer vergeht."

Hierin wird nun durch die neue Steuergesetzgebung, wenigstens bis zu einem gewissen Grad, eine Änderung angebahnt, nicht so sehr aus einer grundsätzlichen Abwendung von der seitherigen Anschauungsweise und aus der Einsicht in die volkswirtschaftlichen und steuertechnischen Notwendigkeiten, sondern mehr unter dem tatsächlichen Druck dieser Notwendigkeiten und sodann noch überdies unter dem Druck der Entente. Immerhin hat auch die Einsicht mitgewirkt. Als anläßlich der Beratung des Kapitalverkehrssteuergesetzes im Reichstagsausschuß für die geplante sogenannte „Gewerbeanschaffungssteuer" der Steuersatz von 4 % auf 2 % heruntergesetzt wurde, erklärte die Regierung, dieser Steuerzweig verursache einen so großen technischen Verwaltungs- und Überwachungsapparat, daß er in keinem Verhältnis zu dem durch die Ermäßigung des Steuersatzes geminderten Ertrag stünde, weshalb lieber auf die Steuer verzichtet werden solle, und der Ausschuß trat dieser Einsicht bei und ließ die Steuer fallen.

Abgesehen hiervon zeigt sich der Umschwung vor allem in dem viel stärkeren Anteil, den diesmal die indirekten Steuern am Steuerbukett haben, wobei freilich noch immer die Vorstellung eines möglichsten Ausgleiches zwischen der als ungerecht empfundenen Verbrauchsbesteuerung einerseits und der als gerecht gedachten Besitzbesteuerung andererseits herrschend ist. Zahlenmäßig ist das Ergebnis eine Verschiebung des verhältnismäßigen Anteils am Gesamtaufkommen von den bisher und noch immer übermäßig angespannten direkten Steuern zu den indirekten Steuern. In der Sitzung der Nationalversammlung v. 3. Dez. 1919 hat der damalige Reichsfinanzminister Erzberger noch das Verhältnis zwischen den direkten Steuern und den indirekten Steuern für Reich, Staat und Gemeinde zusammen zu 60 % (direkte Steuern) und 40 % (indirekte Steuern) angegeben. Nach dem Stand von 1920 ist das Verhältnis so, daß entfallen: auf die direkten Steuern 54 %, auf die indirekten Steuern 46 %, und zwar auf die Verbrauchssteuern einschließlich Zölle 31 %, auf die Verkehrssteuern 15 %. Zum Vergleich für denselben Zeitpunkt (1920) seien die entsprechenden Zahlen für England und Frankreich beigesetzt. In England: direkte Steuern rund 42 %, indirekte Steuern 58 % (53 % Verbrauchssteuern und 5 % Verkehrssteuern); in Frankreich direkte Steuern 25 %, indirekte Steuern 75 % (40 % Verbrauchssteuern und 35 % Verkehrssteuern). In Italien ist das Verhältnis ein ähnliches wie in Frankreich, die Verbrauchssteuern bringen dort ohne die Verkehrssteuern allein schon 66 % des Gesamtbedarfs auf. Durch die neue Steuergesetzgebung, die im wesentlichen, abgesehen von einzelnen, schon früher in Wirkung gesetzten und einzelnen noch ausstehenden Bestandteilen, mit dem 1. Mai 1922 in Kraft tritt, wird das Verhältnis in Deutschland künftig ungefähr so sein, wie es zur Zeit in England ist, nämlich etwa 40 % direkte Steuern und 60 % Verbrauchssteuern und Verkehrssteuern zusammengenommen, wobei übrigens zu beachten ist, daß unter den deutschen Verkehrssteuern eine Anzahl von Steuern sich befinden, wie die Grunderwerbssteuer, die Kapitalverkehrssteuer usw., die ihrem Wesen nach nicht so sehr als Steuern auf den Verbrauch wie als Steuern auf den Besitz anzusprechen sind.

II. Die neue Steuergesetzgebung umfaßt 14 einzelne Gesetze, die in einem Mantelgesetz v. 8. April 1922 (RGBl. Nr. 30 S. 335) vereinigt sind. Die Vereinigung der Steuergesetze in dem Mantelgesetz ist durch die Verkettung verursacht, die vom Reichstag zwischen den Steuergesetzen und der Zwangsanleihe hergestellt werden wollte und staatsrechtlich dadurch bewirkt ist, daß das Mantelgesetz die im § 1 zunächst nur programmäßig festgelegte Zwangsanleihe und die im § 2 einzeln aufgeführten 14 neuen Steuergesetze, soweit nicht in den Steuergesetzen etwas anderes vorgeschrieben ist, einheitlich und gleichzeitig in Kraft treten läßt.

Die neuen Steuern lassen sich in drei Gruppen zusammenziehen und zur Darstellung bringen, wovon die eine Hauptgruppe die sog. Besitzsteuern, die andere die Verbrauchssteuern begreift; zwischen diese beiden Gruppen schiebt sich eine Gruppe der Verkehrssteuern ein. Dabei handelt es sich in der Hauptsache nicht um neue Steuern, sondern um die Erhöhung und Änderung bestehender Steuern. Die Zahl der neuen Steuern in diesem Sinn ist, da verschiedene der vierzehn neuen Steuergesetze sich mit mehreren Steuern befassen, nicht nur vierzehn, sondern achtzehn, und wenn man die vier Steuern des Kapitalverkehrsgesetzes einzeln zählt, sogar einundzwanzig.

1. Die Gruppe der sog. Besitzsteuern besteht aus drei Steuern, der neuen Vermögenssteuer und der neuen Vermögenszuwachssteuer, sowie dem abgeänderten Körperschaftssteuergesetz.

Das Neue an der Körperschaftssteuer beschränkt sich übrigens im wesentlichen auf die Erhöhung des Steuersatzes, auf den Wegfall der Dividendenzuschlagsteuer und damit der unterschiedlichen Besteuerung der ausgeschütteten und nicht ausgeschütteten Gewinne sowie auf die Einführung einer teilweisen Anrechnung der Körperschaftssteuer auf die Einkommensteuer der Dividendenbezieher durch geringere Einstellung des reinen Dividendeneinkommens bei der Einkommensteuer. Durch die letztere Bestimmung soll die durch die Erhöhung des Steuersatzes härter als seither in die Erscheinung tretende doppelte Besteuerung der Dividenden, das eine Mal bei der Gesellschaft in der Körperschaftssteuer und das andere Mal beim Bezieher der Dividende in der Einkommensteuer, gemildert werden. Durch die in verwickelter Peinlichkeit abgestufte, in die Hand des Einzelsteuerpflichtigen gelegte und nicht innerhalb der Körperschaftssteuer sondern bei der Einkommensteuer sich auswirkende Anrechnung hat das vorher schon undurchsichtige einschlägige Steuerrecht nicht an Übersichtlichkeit gewonnen.

Von den beiden „neuen Besitzsteuern" ist eigentlich neu und eigentlich Besitzsteuer nur die Vermögenssteuer; Die Vermögenszuwachssteuer ist nichts anderes als die seitherige „Besitzsteuer", die in Wahrheit nie eine Besitzsteuer war, da sie nie den Besitz, sondern lediglich den Vermögenszuwachs, d. h. das nicht verbrauchte Einkommen im Sinne des sog. Schanzschen Einkommensbegriffs, getroffen hatte. Deshalb ist auch der irreführende Name „Besitzsteuer" fallen gelassen und durch die, wie es in der Begründung heißt, „den tatsächlichen Verhältnissen mehr entsprechende Bezeichnung" „Vermögenszuwachssteuer" ersetzt worden.

Die Vermögenszuwachssteuer des Gesetzes vom 8. April 1922 ist die frühere Besitzsteuer mit neuem Namen und mit erhöhten Steuersätzen. Sie ist demnach eine Steuer auf den von 3 zu 3 Jahren festzustellenden Vermögenszuwachs. Die alte Besitzsteuer ist zweimal, auf 31. Dez. 1916 für 1913 bis 1916 und auf 31. Dez. 1919 für 1916—1919 veranlagt worden, die neue Vermögenszuwachssteuer soll erstmals auf 31. Dez. 1925 für 1. Jan. 1923 bis 31. Dez. 1925 veranlagt werden. Die Anknüpfung der Vermögenszuwachssteuer an die Besitzsteuer ist also zeitlich keine unmittelbare; der Zuwachs von 1919—1922 bleibt unerfaßt.

Sachlich gilt von der Vermögenszuwachssteuer dasselbe wie von der Besitzsteuer. Diese ist seinerzeit von der Wissenschaft teils mit Zurückhaltung, vorwiegend mit entschiedener Ablehnung aufgenommen worden (Vogel, Kohn, Altmann, van der Borght, Gerloff, Strutz). Strutz hat sie einer geradezu vernichtenden Kritik unterzogen, als eine „Strafe auf Sparsamkeit und eine Prämie auf Verschwendung" (Jahrbücher f. Nat.-Ök. und Stat. Bd. 102 und „Die Neuordnung der direkten Steuern in Preußen").

Die Berechtigung der Haltung der Finanzwissenschaft der Vermögenszuwachssteuer gegenüber ist von der Reichsregierung in weitem Umfang anerkannt worden, einmal in der Begründung zu dem im Jahr 1920 vorgelegten, nicht Gesetz gewordenen neuen Besitzsteuergesetzentwurf und noch mehr durch die Vorlage eines Gesetzentwurfs schon im Jahr 1919, der die Besitzsteuer dadurch ergänzen wollte, daß er eine Sonderbesteuerung des verbrauchten Einkommens vorsah. Der Entwurf jenes „Ergänzungssteuergesetzes" wurde aber wegen der Schwierigkeiten in der Durchführung, ehe er an den Reichstag gelangte, von der Regierung wieder zurückgezogen.

Die Vermögenssteuer nach dem Gesetz v. 8. April 1922 ist die einzige wirklich neue Steuer in der Besitzsteuergruppe. Nach der systematischen Seite schließt die Vermögenssteuer eine klaffende Lücke im System der direkten Reichssteuern. Die finanzwissenschaftliche Forderung der höheren Belastung der fundierten Bezüge gegenüber den unfundierten war in diesem System seither in recht mangelhafter Weise durchgeführt. Das ändert sich durch das Vermögenssteuergesetz. Landesrechtlich war die Forderung der höheren Belastung des fundierten Einkommens gegenüber dem unfundierten in der Weise durchgeführt gewesen, daß der Einkommensteuer als der Hauptsteuer entweder eine zweite persönliche Steuer auf das Vermögen, wie in Preußen und den meisten norddeutschen Staaten, oder Sachsteuern auf das Vermögen oder den Vermögensertrag (Grund-, Gebäude-, Gewerbe-, Kapitalsteuern) wie in Süddeutschland, oder sowohl Sachsteuern und dazu noch eine persönliche Vermögenssteuer, wie zuletzt in Württemberg, ergänzend an die Seite gestellt waren. Mit der Übernahme der Steuergewalt auf das Reich durch die neue Reichsverfassung und das Landessteuergesetz kamen die landesrechtlichen Vermögenssteuern in Wegfall und wurde die Kapitalbesteuerung in der Form der Kapitalertragsteuer auf das Reich übernommen. Zur Ergänzung der Reichseinkommensteuer einschließlich der Körperschaftssteuer, als der Einkommensteuer für die juristischen Personen, dienten also mit der Aufgabe der Vorbelastung des fundierten Einkommens als Reichssteuer die Kapitalertragssteuer und als Landessteuern die den Ländern zur verpflichtenden Erhebung zugewiesenen Ertragssteuern als Sachsteuern auf den Grund und Boden einschließlich der Gebäude und auf die Gewerbe. Durch das reichsrechtliche Verbot der personalsteuerähnlichen Ausgestaltung der landesrechtlichen Ertragssteuern sollte zugleich der Grundsatz der Besteuerung nach dem Interesse (Leistung gegen Leistung) für diese Ergänzungssteuern sichergestellt werden, während die Einkommensteuer mit der Körperschaftssteuer unter der Herrschaft des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit steht. Neben der auf Reichs- und Landesbesteuerung verteilten Ergänzung der Reichseinkommensteuer im Sinne der Höherbelastung der fundierten Bezüge waren für diese Aufgabe von Reichs wegen noch die „Besitzsteuer" als Vermögenszuwachssteuer und das Reichsnotopfer vorhanden. Die Besitzsteuer war dazu aus den bereits berührten Gründen ihrem Wesen nach wenig geeignet, das Reichsnotopfer war es nicht, wegen seines Charakters als einer außerordentlichen einmaligen Abgabe. Jetzt ist darin Wandel geschaffen, sofern die Vermögenssteuer an die Stelle des Reichsnotopfers und zugleich als laufende Steuer ergänzend der Einkommensteuer zur Seite tritt.

Die Reichsvermögenssteuer wird je für drei Kalenderjahre nach dem Stand des Vermögens auf den 31. Dez., erstmals 1922 für 1923/25 veranlagt; die Veranlagung gilt zugleich als Ausgangspunkt für die Berechnung des Zuwachses der Vermögenszuwachssteuer. Die Reichsvermögenssteuer zerfällt, wie bereits berührt, in zwei Teile: die laufende oder ordentliche Vermögenssteuer und die außerordentliche Vermögenssteuer, bestehend in einem Zuschlag zur ordentlichen Vermögenssteuer für die Dauer von 15 Jahren als Ersatz für das wegfallende Reichsnotopfer.

Der Gedanke und Zweck des Reichsnotopfers war längst, schon durch die schließliche Fassung des Reichsnotopfergesetzes, verloren gegangen, und immer mehr stellte sich die Durchführung des Gesetzes als unmöglich heraus: Der weit zurückliegende Stichtag war für eine dauernde Vermögenssteuer — und das war das Reichsnotopfer für weite Kreise in Wahrheit geworden — unerträglich. Aus diesen Gründen wurde mit der Einführung der Reichsvermögenssteuer die Aufhebung des Reichsnotopfers verbunden durch die im Vermögenssteuergesetz getroffene Anordnung, daß das Reichsnotopfer insoweit unerhoben bleiben solle, als es über den Betrag hinausgeht, der nach dem Gesetz über die beschleunigte Veranlagung und Entrichtung des Reichsnotopfers v. 22. Dez. 1920 alsbald zu entrichten war, das sind: 10 % des steuerpflichtigen Vermögens oder 33⅓ % der angesetzten Steuer. Für die Vermögen über 1 027 000 ℳ hat das Vermögenssteuergesetz den Satz von 33⅓ % auf 40 % erhöht. Die hiernach zuviel bezahlten Notopferbeträge werden zurückerstattet. An Kleinrentner wird auf Antrag das ganze Reichsnotopfer zurückerstattet.

An die Stelle des weggefallenen Reichsnotopfers tritt

die Reichsvermögenssteuer, die mit Rücksicht darauf, daß die Vermögen bis 100000 ℳ fast ihr ganzes Notopfer nach der Beschleunigungsnovelle zu entrichten hatten, diese Vermögen ganz frei läßt. Auch weiterhin sind die kleineren und mittleren Vermögen bei der Vermögenssteuer, im Hinblick auf ihre Reichsnotopferleistungen, ziemlich geschont. Im übrigen ist es nicht die Vermögenssteuer als solche, sondern der gestaffelte Zuschlag für 15 Jahre, der den Ersatz für das aufgehobene Reichsnotopfer bilden soll.

Wegen ihrer hohen Steuersätze: 1—10 % des Vermögens bei der laufenden Steuer und 100—200 % Zuschlag zu diesen Sätzen bei der außerordentlichen Vermögenssteuer, ist die Vermögenssteuer heftigen Anfechtungen begegnet, die im allgemeinen mit dem Hinweis darauf begründet werden, daß zur Entrichtung solcher Steuerbeträge vielfach der Vermögensstock werde angegriffen werden müssen, eine privat- und volkswirtschaftlich gleich bedenkliche Maßnahme. Die Bedenken sind sicherlich begründet, allein andererseits sind bei einer Steuerbelastung, wie sie heute das deutsche Volk zu tragen hat, vorübergehende Eingriffe in die Substanz der privaten Vermögen nicht zu vermeiden. Wichtiger wäre die Sorge für die Ermöglichung einer Neubildung oder Wiederbildung des Vermögens. Im übrigen spielt die Verminderung der Substanz der privaten Vermögen durch die Vermögenssteuerzahlungen keine Rolle gegenüber denjenigen Einbußen, die die in Forderungsrechten bestehenden privaten Vermögen durch die aus der Papiergeldwirtschaft des Reichs hervorgegangene Geldentwertung erlitten haben.

2. Die zweite Gruppe der neuen Steuern wird durch die Verbrauchsabgaben gebildet. Hierher gehören neben den Zöllen, von denen durch das Gesetz v. 8. April 1922 insbesondere die Zölle auf Kaffee, Kakao, Schokolade, Südfrüchte und Gewürze eine Erhöhung erfahren haben, die in einem Gesetz (betr. die Erhöhung einzelner Verbrauchssteuern) vereinigten Steuererhöhungen bei der Leuchtmittelsteuer und der Zündwarensteuer, der Biersteuer, der Mineralwassersteuer und der Tabaksteuer, ferner die Erhöhung der Kohlensteuer, der Zuckersteuer, das neue Süßstoffgesetz und die mit einer Neufassung des Branntweinmonopolgesetzes verbundene Erhöhung der Brantweinabgabe. In Ausführung eines Reichstagsbeschlusses ist nachträglich noch das Gesetz v. 12. April 1922 zur Abänderung des Weinsteuergesetzes ergangen, wonach die besondere Schaumweinsteuer aufgehoben und mit einem Steuersatz von 30% des Verkaufspreises in die allgemeine Weinsteuer übergeführt worden ist.

Nach der finanziellen wie nach der volkswirtschaftlichen Seite steht unter diesen Steuern die Kohlensteuer im Vordergrund. Es wird von ihr nach der beschlossenen Erhöhung des Steuersatzes von 20 % des Wertes auf 40 % ein Ertrag für das Jahr 1922 von 10—12 Milliarden Mark erwartet. Daß eine solch hohe Kohlensteuer volkswirtschaftlich ernsten Bedenken begegnet, bedarf kaum einer näheren Ausführung. Die Bedenken und Gefahren liegen nicht nur in der Verteuerung der Kohlenpreise, sondern in einer Steigerung der Preise für alle diejenigen Erzeugnisse, bei deren Herstellung die Kohle in starkem Grade beteiligt ist. Mit der weitgehenden Verteuerung des Inlandsverbrauchs verbindet sich die Gefahr der Beeinträchtigung der Wettbewerbsfähigkeit der Ausfuhrindustrie. Andererseits ist die Kohlensteuer ertragreich und technisch leicht und mit wenig Kosten durchzuführen, ein Vorzug, der zur Zeit nicht hoch genug angeschlagen werden kann, zumal schließlich infolge der Überwälzungsvorgänge doch alle Steuern die Produktion und den Verbrauch treffen, so daß diejenige Steuer letzten Endes als die beste erscheint, die die billigste ist.

Die Erhöhung der in der Form des Monopols zur Erhebung gelangenden Branntweinabgabe ist eine Maßnahme, die sich nicht nur aus dem Finanzbedarf des Reichs, sondern auch als eine Forderung der Gerechtigkeit gegenüber der steuerlichen Belastung der übrigen Getränke, insbesondere des Weins ergab. Da die Weinsteuer eine Wertsteuer ist (20% des Werts), hat sich infolge des Steigens des Weinpreises das ursprünglich für die drei Steuern von Wein, Bier und Branntwein in Aussicht genommene Verhältnis, wonach auf 1 Literprozent Alkohol beim Bier 2 ₰ Steuer, beim Wein 4 ₰ Steuer und beim Branntwein 8 ₰ Steuer entfallen sollte, zu Lasten insbesondere des Weins stark verschoben. Durch die Erhöhungen der neuen Steuergesetze ist wieder eine gewisse Annäherung erzielt worden, sofern jetzt die Steuer ungefähr beträgt: beim Bier 8 ₰, beim Wein 40 ₰ und beim Branntwein ebenfalls 40 ₰ auf das Literprozent Alkohol. Noch immer ist somit bei der Branntweinsteuer das frühere Verhältnis nicht wieder erreicht, und die Belastung des Branntweins erscheint nicht nur im Hinblick auf jenes frühere Verhältnis, sondern auch im Vergleich mit der Belastung in anderen Staaten eine mäßige. In Frankreich z. B. ist das Hektoliter Weingeist mit etwa 1000 Fr. gleich 800 bis 900 Goldmark, in England mit etwa 2800 Schilling also etwa 2800 Goldmark nach den Mitteilungen in der Begründung des Entwurfs über das neue Branntweinmonopolgesetz (Reichstagsdrucks. Nr. 2289 S. 33/34) belastet, während die deutsche Belastung nach der neuesten Erhöhung 4000 Papiermark für 100 Liter reinen Alkohol beträgt. Vor dem Krieg hat die Belastung durch die Branntweinabgabe auf den Kopf der Bevölkerung ausgemacht:

in Rußland	10,41 ℳ
in England	8,67 ℳ
in Belgien	8,57 ℳ
in Holland	7,97 ℳ
in Frankreich	7,36 ℳ
in Ungarn	5,51 ℳ
in Schweden	4,38 ℳ
in Norwegen	3,45 ℳ
in Österreich	2,91 ℳ
in **Deutschland**	**2,87 ℳ**

Der Mehrertrag, der aus der der neuen Regelung der Branntweinabgabe erwartet wird, ist zu etwa 880 Millionen Mark für das Jahr 1922 angenommen.

Von den übrigen Neuerungen im Gebiete der Verbrauchssteuern kommen nach der finanziellen und volkswirtschaftlichen Bedeutung der Kohlensteuer und dem neuen Branntweinmonopolgesetz am nächsten die Zuckersteuer mit einer Erhöhung des Steuersatzes von 14 ℳ auf 50 ℳ für den Doppelzentner und einem erwarteten Jahresmehrertrag von annähernd 300 Millionen Mark. Mit der Zuckersteuer steht das Süßstoffmonopol des Süßstoffgesetzes vom 8. April 1922 in innerer Verbindung.

Von den übrigen Steuern dieser Gruppe erfahren durch die neue Steuergesetzgebung die Sätze der Leuchtmittelsteuer eine Erhöhung auf das Vierfache, diejenigen der Zündwarensteuer auf das Doppelte. Bei der Tabaksteuer läuft der Erhöhung einiger Steuersätze die Ermäßigung gewisser Zollsätze parallel mit dem Ziel, eine stärkere Belastung der höherwertigen gegenüber den minderwertigen Tabakerzeugnissen zu erzielen, weil für die letzteren infolge der fortschreitenden deutschen Geldentwertung eine verhältnismäßig starke Belastung sich herausentwickelt hatte.

Bei der Biersteuer ist neben einigen nicht sehr wesentlichen sachlichen Änderungen eine Erhöhung der Steuersätze auf das Vierfache die Folge der neuen Steuergesetzgebung. Von der Biersteuererhöhung wird ein Mehrertrag von 850 Millionen Mark für das Jahr 1922 erwartet.

Im ganzen wird für das Jahr 1922 nach dem Voranschlag bei den Verbrauchssteuern mit einem Mehrertrag von annähernd 7 Milliarden Mark als Wirkung der neuen Steuergesetzgebung gerechnet.

3. Die dritte Gruppe der neuen Steuergesetzgebung bilden die Verkehrssteuern. Hierbei steht das neue Kapitalverkehrssteuergesetz im Vordergrund, das seinerseits vier einzelne Steuern enthält: die Gesellschaftssteuer, die Wertpapiersteuer, die Börsenumsatzsteuer und die Aufsichtsratssteuer. Dem Kapitalverkehrssteuergesetz reihen sich als weitere neue Steuergesetze an: das Rennwett- und Lotteriesteuergesetz, das Kraftfahrzeugsteuergesetz und das Versicherungssteuergesetz.

Alle diese neuen Steuergesetze sind aber mehr oder weniger nur formell neue Steuergesetze. Sie verfolgen neben dem materiellen Zweck, dem Reich höhere Einnahmen zuzuführen, die formale Aufgabe, das Reichsstempelgesetz zu beseitigen. In ihm und seinen einzelnen Tarifnummern sind seither die Steuern zusammengefaßt gewesen, die jetzt durch selbständige Gesetze ihre Regelung gefunden haben.

Es ist kein Zweifel, daß die Steuern, welche im Reichsstempelgesetz vereinigt waren, von der Börsensteuer bis zu der Autosteuer und der Tantiemensteuer, nach Form und Inhalt recht viel Verschiedenheiten aufwiesen, so daß das Reichsstempelgesetz ein ziemlich loses Gefüge zeigte und die Einheitlichkeit stark vermissen ließ. Und es ist weiterhin kein

Zweifel, daß die neuen Gesetze an sich übersichtlicher, einheitlicher und durchsichtiger sind, als es das Reichsstempelgesetz ist oder war. Allein, gleichwohl mag ein Fragezeichen dazu zu machen sein, ob jetzt gerade der geeignete Zeitpunkt war, das Reichsstempelgesetz durch neue Gesetze zu ersetzen, jetzt, zu einer Zeit, wo das deutsche Volk mit neuen Steuergesetzen dermaßen überschüttet wird, daß nicht einmal mehr der Steuerbeamte, geschweige denn der Privatmann und Staatsbürger mitkommen kann. Eine neue Novelle zu den vielen, die das Stempelgesetz von 1881 der Reihe nach: 1885, 1894, 1900, 1906, 1909, 1913, 1916, 1918 über sich hat ergehen lassen müssen, wäre sicher nicht schön gewesen, aber vielleicht durch die Praxis, für die der Rechtszusammenhang gewahrt geblieben wäre, und die die alten Hilfsmittel hätte weiter benützen können, doch leichter zu bewältigen gewesen als vier oder je nachdem man zählt, sieben neue Steuergesetze. Später, wenn wir einmal wieder steuerrechtlich ruhigere Zeiten haben, hätte dann an die Umarbeitung des Reichsstempelgesetzes und seine Ersetzung durch neue Gesetze herangegangen werden können. Jetzt ist in dem Reichsstempelgesetz nur noch die „Frachturkundensteuer" verblieben, nach der es auch künftig benannt werden soll.

Die neue Verkehrsbesteuerung, bei der die Kapitalverkehrssteuern (Gesellschaftssteuer, Wertpapiersteuer, Börsenumsatzsteuer) im Vordergrund stehen, bedeutet im ganzen gegen seither eine erheblich schärfere Belastung der einschlägigen Verkehrsakte oder Geldumsätze. Das Rennwett- und Lotteriegesetz enthält nur zum kleineren Teil steuerrechtliche Bestimmungen und bewirkt im übrigen eine Regelung des Rennwett- und Lotteriewesens.

Nicht mit dem Geldverkehr, sondern mit dem Beförderungsverkehr hat es das neue Kraftfahrzeugsteuergesetz v. 8. April 1922 zu tun. Nach dem Entwurf als Ergänzung der Beförderungssteuer gedacht und vornehmlich unter fiskalische Erwägungen gestellt, hat die Kraftfahrzeugsteuer durch die Beschlüsse des Reichstags im wesentlichen den Charakter einer „Zweecksteuer" angenommen. Das Gesetz bestimmt nämlich, daß in den Ländern eine allgemeine Fahrzeugsteuer zur Erhebung kommen soll. Mit der Einführung dieser Steuer sollen die seitherigen Wegegelder, Chausseegelder usw. in Wegfall kommen; für die Kraftfahrzeuge, die der neuen mit dem 1. Juli 1922 in Kraft tretenden Reichssteuer unterliegen, sollen sie alsbald wegfallen. Auf diese Kraftfahrzeuge soll natürlich auch die künftige Landesfahrzeugsteuer keine Anwendung finden. Reichs- und Landessteuer sollen sich gegenseitig ergänzen, das Ergebnis beider Steuern soll für die Wegunterhaltung verwendet werden, und es soll hiernach das Erträgnis der Reichssteuer an die Länder nach dem Verhältnis ihres Gebietsumfangs und ihrer Bevölkerungszahl verteilt werden.

Von Wert mag in diesem Zusammenhang noch die Mitteilung sein, daß nach dem Stand v. 1. Juli 1921 im Deutschen Reich vorhanden waren: 27000 Krafträder, 60000 Personenkraftwagen, 27000 Lastkraftwagen.

4. Im Anschluß an die Verkehrsbesteuerung ist noch der Umsatzsteuer zu gedenken. Sie wird im allgemeinen zu den Verkehrssteuern gerechnet. In Wahrheit nimmt sie eine Mittelstellung ein, sie ist sowohl Verkehrssteuer wie Verbrauchssteuer und trägt in mancher Hinsicht auch Züge einer direkten Steuer (Gewerbesteuer usw.). Sie ist nichts anderes als die einstige „Generalakzise", die das Steuerwesen des 17. und 18. Jahrhunderts stark beherrscht hat, im 19. Jahrhundert aber als lästig und verkehrshemmend fast durchweg beseitigt worden ist. Unter dem Namen „Warenumsatzstempel" ist sie im Jahre 1916 als deutsche Reichssteuer und zwar zunächst als Bestandteil des Reichsstempelgesetzes neu erstanden. Durch das Gesetz v. 26. Juli 1918 ist sie aus dem Stempelgesetz ausgehoben, durch eine Luxussteuer ergänzt und als „Umsatzsteuer" bezeichnet worden. Einen weiteren Ausbau mit Erhöhung der Steuersätze hat für die Umsatzsteuer das Umsatzsteuergesetz v. 24. Dez. 1919 gebracht.

Auf derselben Bahn schreitet das neueste Änderungsgesetz v. 8. April 1922. Es bringt neben einigen sachlichen Änderungen eine nochmalige Erhöhung des Steuersatzes bei der allgemeinen Umsatzsteuer von 1½ % auf 2 % und ist mit Rückwirkung ab 1. Jan. 1922 in Kraft gesetzt worden.

An sich ist die Steigerungsmöglichkeit für die Erträge aus der Umsatzsteuer eine fast unbegrenzte. Tatsächlich marschiert nach dem Anschlag für 1922 jetzt die Umsatzsteuer mit einem Ertrag von 24 Milliarden Mark an der Spitze aller Reichssteuern; sogar die Einkommensteuer, die im Voranschlag für 1922 mit einem Ertrag von 23 Milliarden Mark läuft, ist von ihr überflügelt worden. Für 1920 lautete der Anschlag bei der Umsatzsteuer auf 3½ Milliarden Mark, für 1921 auf 5½ Milliarden Mark. Tatsächlich aufgekommen sind trotz der in der Begründung zum neuen Gesetz zugegebenen unvollständigen Erfassung 9 und 11 Milliarden Mark. Es ist aber dabei zu beachten, daß es sich bei den Anschlagszahlen um die Roherträge handelt, von denen noch die Veranlagungskosten abgehen, die bei der Umsatzsteuer, ebenso übrigens bei der Einkommensteuer, sehr hohe sind. Im übrigen ist einleuchtend, daß einer Steigerung des Steuersatzes durch wirtschaftliche Erwägungen Grenzen gezogen sind, deren Überschreitung schwere Schäden, nach Umständen den volkswirtschaftlichen Ruin nach sich ziehen müßte.

Das neue Vermögensteuergesetz.

Von Kgl. Preuß. Wirkl. Geh. Oberregierungsrat Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof Dr. G. Strutz, München.

Bislang entbehrte die direkte Besteuerung des Vermögens in Deutschland eines systematischen, in sich geschlossenen Aufbaues. Einer dauernden, periodisch veranlagten Steuer unterlag nur der Vermögenszuwachs durch das Besitzsteuergesetz v. 3. Juli 1913 mit der Novelle v. 30. April 1919. Eine Steuer vom Gesamtvermögen bestand wohl in dem Reichsnotopfer. Aber dieses war nur eine einmalige, effektive, d. h. die Vermögenssubstanz selbst angreifende Steuer. Allerdings wirkte es, soweit es nicht nach dem Gesetze v. 22. Dez. 1920 beschleunigt zu entrichten war, und soweit die Abgabepflichtigen die Entrichtung des übrigen Teils der Abgabe in Rentenform wählten, wie eine dauernde Vermögensteuer, aber wie eine als solche unbrauchbare, weil es nicht periodisch neu veranlagt wurde, sondern auf der einmaligen Veranlagung und einem Stichtage beruhte, also in den späteren Jahren in zahllosen Fällen den Vermögensverhältnissen der Pflichtigen zur Zeit der Fälligkeit der Tilgungsraten in keiner Weise mehr entsprochen haben würde. Ich hatte auf diese Mängel schon 1917 in einem Gutachten an das Reichsschatzamt und in den Schriften des Vereins für Sozialpolitik hingewiesen und statt einer einmaligen, effektiven eine dauernde, periodisch veranlagte, nominelle, d. h. nur nach dem Vermögen bemessene, unter normalen Verhältnissen aber aus dem Vermögenseinkommen zu bestreitende Vermögensteuer in Verbindung mit einem Ausbau des Besitzsteuergesetzes und, solange die anormalen Vermögensverschiebungen andauerten, mit Wiederholungen der Kriegsabgaben empfohlen. Die Gesetze vom 8. April 1922 haben aus den von mir vor fünf Jahren geltend gemachten Gründen den damals von mir empfohlenen Weg wenigstens in den beiden ersten Punkten — daß die Abgabe vom Vermögenszuwachs aus der Nachkriegszeit fallen gelassen wurde, ist vom Standpunkte der steuerlichen Gerechtigkeit wie auch aus sozialpolitischen und ethischen Gründen zu bedauern — beschritten und mit der neuen Vermögensteuer und der auf dieser fußenden Vermögenszuwachssteuer einen systematischen Aufbau der Vermögensbesteuerung geschaffen. Darin liegt, so viele Einwände auch im einzelnen gegen beide Gesetze erhoben werden können, der bedeutungsvolle Fortschritt.

Die neue Vermögensteuer besteht aus zwei vermöge der Höhe der Steuersätze wesensverschiedenen Bestandteilen, einer nominellen und einer effektiven Vermögensteuer. Die eigentliche dauernde Vermögensteuer des Gesetzes vom 8. April d. J. soll, wie es die früheren Landesvermögensteuern nach dem Vorbilde der Miquelschen Ergänzungssteuer waren, eine nur nominelle, aus dem Einkommen zu bestreitende Vermögensteuer zur Vorbelastung des Vermögens vor dem Arbeitseinkommen sein. Freilich streift sie mit ihren von 1 vom Tausend für die ersten 250000 ℳ bis zu 1 vom Hundert von dem Mehrbetrag des Vermögens über 15000000 Mark steigenden durchgestaffelten Sätzen für die größeren Vermögen in Anbetracht der heutigen geringen Kaufkraft der Mark und der Belastung des Einkommens mit der nach bisherigen Begriffen unerhört hohen Einkommensteuer und mit der zehnprozentigen Kapitalertragsteuer mindestens sehr nahe die Grenzen einer effektiven Vermögensteuer. Der zu

ihr für die nächsten 15 Jahre zu erhebende Zuschlag von 100 % für die ersten 250000 ℳ, 150 % für die nächsten 250000 ℳ und 200 % für die weiteren Beträge ist eine effektive Vermögenssteuer und auch vom Gesetzgeber als solche gedacht. Er soll die bisherige einmalige effektive Reichsvermögensteuer, das Notopfer, ersetzen, von dem nur $^4/_{10}$ seines Betrages, mindestens aber 10 v. H. des abgabepflichtigen Vermögens erhoben werden; im übrigen wird es aufgehoben. Nur für die Erwerbsgesellschaften, für die der Notopfersatz gleichmäßig nur 10 v. H. betrug, ist eine einmalige Abgabe in Höhe von 50 v. H. des Notopfers vorgesehen, so daß sie im ganzen 90 v. H. hiervon zu entrichten haben.

Hinsichtlich der subjektiven und objektiven Steuerpflicht schließt sich das neue Gesetz im wesentlichen dem Notopfergesetz an. Insbesondere unterwirft es daher wie dieses der Steuer nicht bloß natürliche Personen, sondern auch nichtphysische, und zwar nicht bloß solche mit Rechtsfähigkeit, sondern auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Zweckvermögen, soweit das Vermögen der juristischen Personen und nicht rechtsfähigen Gebilde nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist. Das VermStG. vermeidet also durch seine Erstreckung auf juristische Personen den Fehler des preußischen Ergänzungssteuergesetzes, dem ich stets die Beschränkung auf natürliche Personen als folgewidrig zum Vorwurfe gemacht habe. Steuerbares Vermögen der juristischen Personen ist grundsätzlich — Ausnahmen enthält § 12 Abs. 1 Nr. 2 und 3 — deren gesamtes, ihr Grund- oder Stammkapital übersteigendes Reinvermögen; für juristische Personen, die ein Grund- oder Stammkapital nicht haben, bestimmt § 12 Abs. 2 im wesentlichen übereinstimmend mit § 17 NotOG., was als solches hinsichtlich der Abzugsfähigkeit zu gelten hat. Dagegen gehört, wenn auch das Gesetz keine ausdrückliche Bestimmung hierüber enthält, der Geschäftsgewinn, auf den die einzelnen Gesellschafter am Stichtage noch keinen Rechtsanspruch haben, zum steuerbaren Vermögen einer Gesellschaft wie eines Einzelkaufmanns. Denn das VermStG. steht, wie das NotOG., konform dem Reichseinkommensteuergesetze, nicht, wie das frühere preußische Einkommen- und Ergänzungssteuergesetz, auf dem Standpunkte der Quellentheorie, die allerdings zu dem Schlusse nötigte, daß, was Einkommen sei, nicht zugleich Vermögen sein könne.

In den Bewertungsvorschriften wollte die Regierungsvorlage grundsätzlich von dem Notopfergesetz abweichen und die Anwendung des § 139 Abs. 2 und § 152 Abs. 2—6 RAbgO. ausschließen, so daß auch für das stehende Betriebsvermögen sowie für land- und forstwirtschaftliche, Wohn- und bebaute gewerbliche Grundstücke der gemeine Wert maßgebend sein sollte. Andererseits wollte sie der Valutaentwertung dadurch Rechnung tragen, daß für die 15 Jahre der Erhebung des Zuschlags der Reichsfinanzminister ermächtigt werden sollte, mit Zustimmung des Reichsrats auch die Rechtsprechung bindende Anordnungen für die Bewertung des Vermögens zu erlassen, die „jeweils den Wertstand der Mark und die allgemeine Wirtschaftslage berücksichtigen" und dem verschiedenen Stande der Mark zur Zeit der Anschaffung der Vermögensgegenstände Rechnung tragen sollten. Diesen Vorschlag, die neben der subjektiven und objektiven Steuerpflicht und der Steuerskala wichtigste Frage der Regelung durch die Finanzverwaltung zu überlassen, lehnte der Reichstag mit Recht ab. Ebensowenig war er aber für die von der Regierung mit guten Gründen vorgeschlagene Ausschaltung des Ertrags- und des Anschaffungswertes zu haben. Andererseits konnte er sich doch der Einsicht nicht ganz entschlagen, zu welchen Ungerechtigkeiten gegen diejenigen Steuerpflichtigen, deren Vermögensanlagen in ihrem Markwerte der Markentwertung nicht gefolgt sind, also heute einen ungleich geringeren wirtschaftlichen Wert darstellen, es führen würde, wollte man bei Ermittlung des Ertragswertes von Grundstücken die Markbeträge der Erträge aus der Zeit vor der Markentwertung und diejenigen der Erträge der Nachkriegszeit als gleichartige Faktoren benutzen und der Bewertung des Betriebsvermögens die Anschaffungswerte ohne Rücksicht darauf zugrunde legen, aus welcher Valutastandszeit sie stammen.

So kam nach langen Verhandlungen, die noch im allerletzten Stadium, bei der dritten Lesung im Reichstagsplenum, durch Einschaltung des Wörtchens „auch" im 3. Absatze des § 15 — über deren Tragweite man aber im Reichstage selbst durchaus nicht einig war — zu einer nicht unwichtigen Änderung führten, und aus deren Studium man auch nicht viel klüger wird, der § 15 zustande als eine seltene Häufung verschwommener Begriffe, die, wenn überhaupt einer, so einer sehr verschiedenen Auslegung fähig sind. Der Abs. 1 des § 15 hält grundsätzlich an den Vorschriften der RAbgO. über die Wertermittlung fest. Inwieweit und in welcher Richtung sein Abs. 2, der die Bewertung „jeweils unter Berücksichtigung der allgemeinen Wirtschaftsverhältnisse" vorschreibt, etwas nicht Selbstverständliches und mehr als der § 4 RAbgO. verlangt, ist nicht einmal angedeutet. Gedacht ist in erster Linie an die infolge der Valutaverhältnisse anormale Preisbildung. Wie und inwieweit diese aber zu berücksichtigen sei, darüber fehlt es an jeder greifbaren Andeutung. Abs. 3 schränkt den § 152 Abs. 7 RAbgO. für die Zeit der Erhebung des Zuschlags durch die „Maßgabe" ein, „daß bei Ermittlung des nachhaltigen Ertrags insbesondere auch der Ertrag der letzten drei Jahre zu berücksichtigen ist". Daß der letztere zu berücksichtigen ist, wäre mangels entgegenstehender gesetzlicher Bestimmung selbstverständlich. Das durch die Hinzufügung des Wörtchens „auch" in seiner Bedeutung freilich wieder abgeschwächte Wort „insbesondere" bringt die Forderung einer vorzugsweisen Berücksichtigung des Ertrags der letzten drei Jahre zum Ausdruck. Wieweit aber ihm mehr Gewicht als dem Ertrage früherer Jahre beigelegt werden soll, bleibt im Dunkeln. Abs. 4 verlangt, und zwar nicht nur für die Zeit der Erhebung des Zuschlags, für die dauernd dem Betriebe gewidmeten Gegenstände „eine vom § 139 Abs. 2 RAbgO. abweichende Bewertung", „wenn und soweit infolge der Entwicklung der Wirtschaftsverhältnisse ein höherer dauernder Wert anzunehmen ist". Den Sinn dieser Vorschrift muß man erraten. Man hatte auch hier die Geldentwertung im Auge und wollte verlangen, daß, wenn infolge dieser der Wert der Betriebsgegenstände ihren Anschaffungswert übersteigt, jener höhere Wert eingestellt wird, aber nicht in voller Höhe, sondern nur, soweit er einer als dauernd anzusehenden Minderung der Kaufkraft der Mark entspricht. Welches Maß der Markentwertung aber als Dauer- und welches als nur vorübergehende Erscheinung anzusehen ist, zu beurteilen, ist heute völlig unmöglich und wird es wohl auch am 31. Dez. d. J., dem Stichtage für die erste Veranlagung, sein. Den dringend gebotenen Anlaß, endlich einmal das gegenseitige Verhältnis zwischen § 137 Abs. 2, § 139 Abs. 2 und § 152 Abs. 2—6 RAbgO. zu klären, hat man unterlassen; die von dem 2. Senat des Reichsfinanzhofs in dem Urteil II A 416/21 v. 25. Nov. 1921 versuchte Klärung des Verhältnisses zwischen den §§ 137, 138 und 139 RAbgO. befriedigt nicht (vgl. „Steuer und Wirtschaft" 1. Jahrg. Nr. 3 S. 226 ff.). Einen Fortschritt bedeutet es, daß der Reichstag im Abs. 5 mit der Bewertung von Wertpapieren nach dem Kurse oder Steuerwert eines einzigen Tages gebrochen und die Zugrundelegung des dreijährigen Durchschnitts verlangt hat. Aber auch hier bringt er wieder Unklarheit hinein durch die Forderung der „Mitberücksichtigung des Erträgnisses und der Bezugsrechte". So ist der § 15 ein Brei, aus dem greifbare Gebilde erst die höchstrichterliche Rechtsprechung des RFH. formen muß. Wieweit dies dem höchsten Gerichtshofe gelingen oder aber sich der Brei als zu dünnflüssig erweisen wird, um ihn in feste Formen zu kneten, wird die Zukunft lehren. Daß dem Reichstag eine klarere Formulierung nicht gelang, ist begreiflich. Denn er ließ sich von der — an sich hoffentlich richtigen — Vorstellung leiten, daß in der Markentwertung zwei Bestandteile zu unterscheiden seien, eine dauernde und eine, wenn auch nicht von heute auf morgen, vorübergehende; zu welchem Teile die Markentwertung aber das eine und das andere ist, und auf welchem Wertstande und wann sich die Mark konsolidieren wird, entzieht sich, wie gesagt, völlig jeder Voraussage, und damit ist der auf die künftige Markkonsolidierung abgestellte „Dauerwert" von Vermögensgegenständen ein unfaßbarer Schemen. Will man einen „Dauerwert" konstruieren, so geht das nur mit einem rohen Durchhauen des Knotens, indem man bestimmte Verhältniszahlen festlegt. Dieser in ähnlicher Richtung in den Richtlinien zum § 59a EinkStG. beschrittene Weg ist natürlich willkürlich; aber es bleibt kein anderer.

Die Veranlagung der Vermögenssteuer erfolgt jeweils für einen Zeitraum von drei Kalenderjahren auf Grund des Vermögensstandes und -wertes am Schlusse des diesem Veranlagungszeitraum unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres, erstmalig für die Jahre 1923—1925 mit dem 31. Dez. 1922 als Stichtag.

Das Vermögenszuwachssteuergesetz.

Von Rechtsanwalt Dr. Paul Marcuse, Berlin.

I. Die Vermögenszuwachssteuer ist eine Abgabe vom Vermögen, welche alle drei Jahre erhoben wird und nach dem Zuwachs in der Zwischenzeit (Veranlagungszeitraum) abgestuft ist. Sie wird erstmalig nach dem v. 1. Jan. 1923 bis zum 31. Dez. 1925 eingetretenen Zuwachs erhoben; die erste Veranlagung erfolgt also im Jahre 1926, zugleich mit der zweiten Vermögenssteuerveranlagung (§§ 4, 18); die Zahlungen sind wie folgt zu entrichten: ⅓ innerhalb 3 Monaten nach Zustellung des Bescheides, je ein weiteres Drittel nach jeweils weiteren 6 Monaten (§ 21).

II. Auch im übrigen ist das Gesetz dem Vermögenssteuergesetz angepaßt, sowohl nach der subjektiven als auch nach der objektiven Seite hin. In subjektiver Seite unterscheidet es sich vom Vermögenssteuergesetz freilich insofern, als es nur die natürlichen Personen, nicht auch juristische Personen, nichtrechtsfähige Vereine usw. einschließt; die Vorschriften über die Steuerpflicht der physischen Personen stimmen genau mit denen des Vermögenssteuergesetzes und des Reichsnotopfers überein. Demnach sind steuerpflichtig (§ 2):

a) Deutsche usw. mit ihrem Zuwachs am gesamten Vermögen,
b) Nichtdeutsche usw. mit ihrem Zuwachs am gesamten Vermögen, mit Ausnahme des ausländischen Grund- und Betriebsvermögens,
c) alle natürlichen Personen mit ihrem Zuwachs am inländischen Grund- und Betriebsvermögen (beschränkte Steuerpflicht).

III. Unter Vermögenszuwachs versteht das Gesetz den Betrag, um welchen der für die Vermögenssteuer zu Beginn eines Veranlagungszeitraums festgestellte Vermögenswert (Anfangsvermögen) kleiner ist, als der für das Ende des Veranlagungszeitraums festgestellte Vermögenswert (Endvermögen) (§§ 4, 5). Der Veranlagungszeitraum ist auch der des Vermögenssteuergesetzes bei Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht während des gewöhnlichen Veranlagungszeitraums (z. B. bei Geburt, Tod, Erwerb und Verlust der persönlichen Abgabepflicht durch Erwerb oder Verlust der Reichsangehörigkeit, Verlegung von Wohnsitz oder Aufenthalt in das Inland bzw. Ausland, oder bei Reichsangehörigen Vollendung des zweijährigen Aufenthalts im Ausland) und bei dem Übergang von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht. Auch gelten für die Bemessung des Anfangs- und Endvermögens grundsätzlich die Feststellungen für das Vermögenssteuergesetz (§§ 7, 11). Von diesem Grundsatz gibt es nun eine Reihe von Ausnahmen. Diese betreffen:

1. eine andere Berechnung des Anfangsvermögens (§ 7 Abs. 1 Satz 2, §§ 8, 9, 11),
2. eine andere Berechnung des Vermögenszuwachses (§ 12),
3. eine andere Bewertung des Vermögens (§ 5²).

Zu 1. a) Ist zwar der Steuerpflichtige am 31. Dez. 1922 subjektiv steuerpflichtig gewesen, aber zur Vermögenssteuer nicht veranlagt, weil sein Vermögen die Freigrenze nicht überschritten hat, so ist das Anfangsvermögen auf den 31. Dez. 1922 nachträglich festzustellen; das bedeutet, daß als Vermögenszuwachs der Unterschied des Vermögens zwischen dem 31. Dez. 1922 (nicht vom Beginn der objektiven Vermögenssteuerpflicht) und dem 31. Dez. 1925 angesehen wird. Für den Fall der nachträglichen Begründung der subjektiven Steuerpflicht bewendet es dagegen bei der Bestimmung des Vermögenssteuergesetzes § 14², nach welcher das Anfangsvermögen auf den Tag des Eintritts der persönlichen Steuerpflicht festgestellt wird.

b) Eine zweite Abweichung enthält § 8. Jemand hat am 31. Dez. 1922 ein Vermögen von 200000 ℳ, am 31. Dez. 1925 ein Vermögen von 180000 ℳ, am 31. Dez. 1928 ein solches von 320000 ℳ. § 8 schreibt vor, daß als Zuwachs nicht 140000 ℳ, sondern nur 120000 ℳ angesehen werden sollen; entsprechendes gilt auch, wenn im ersten Veranlagungszeitraum zwar ein Zuwachs erscheint, der aber als unter 100000 ℳ freibleibt. Beispiel: 31. Dez. 1922 100000 ℳ, 31. Dez. 1925 150000 ℳ, 31. Dez. 1928 220000 ℳ. Hier ist 1928 ein Zuwachs von 120000 ℳ zu versteuern. Entsprechendes gilt für die nächste Veranlagungsperiode: Hat jemand am 31. Dez. 1922 ein Vermögen von 100000 ℳ und wird am 31. Dez. 1925 wegen Zuwachses auf 250000 ℳ zur Steuer herangezogen, und ist am 31. Dez. 1928 sein Vermögen 200000 ℳ (Zuwachs abermals steuerfrei), am 31. Dez. 1931 300000 ℳ, so beträgt der abgabepflichtige Zuwachs nunmehr nicht 50000 ℳ sondern 100000 ℳ. Das Gesetz drückt dies in der Weise aus, daß „das Anfangsvermögen" bis zur erstmaligen Veranlagung einer Vermögenszuwachssteuer maßgebend bleibt, und daß ebenso das bei einer Veranlagung festgestellte Endvermögen wiederum Anfangsvermögen bis zur erneuten Veranlagung ist. Doch bleibt ein Zuwachs, der mehr als 12 Jahre zurückliegt, außer Ansatz (§ 16²).

c) Eine Besonderheit enthält die Vorschrift des § 9. Hat der Steuerpflichtige am 31. Dez. 1922 eine Schuldenlast von 30000 ℳ, und am 31. Dez. 1925 ein Vermögen von 250000 Mark, so sind 0 ℳ als Anfangsvermögen einzusetzen.

d) Eine letzte Ausnahme kommt nur bei der beschränkten Steuerpflicht in Frage; dem Anfangsvermögen sind alle Aufwendungen für den steuerpflichtigen Vermögensteil hinzuzurechnen; z. B. Einbau eines Fahrstuhls in ein Grundstück, Erweiterung des inländischen Geschäftsbetriebes usw. Diese Hinzurechnung soll indessen ausgeschlossen sein, wenn im Veranlagungszeitraum Verminderungen stattgefunden haben.

Beispiel:

a) Grundvermögen 1922	300000 ℳ
Einbau eines Fahrstuhls 1923 .	18000 ℳ
Grundvermögen 1925	430000 ℳ
Zuwachs	112000 ℳ
b) Bestand 1922:	
Grundstück A (Reinbestand) . .	600000 ℳ
Grundstück B (Reinbestand) . .	880000 ℳ
Veränderungen 1924:	
Aufbau eines Stockwerks bei A .	500000 ℳ
Verkauf des Grundstücks B für .	950000 ℳ
1925:	
Wert des Grundstücks A . . .	1500000 ℳ
Als Anfangsvermögen gilt . .	600000 ℳ

Zu 2. Von dem nach dem Vermögenssteuergesetz festgestellten Zuwachs werden abgezogen (§ 12):

a) Erbschaften und Schenkungen (§§ 20, 40 Erbschaftssteuergesetz). Die Vorschrift der Kriegssteuergesetze, daß solche bei dem Empfänger abzugsfähigen Zuwendungen dem Vermögen des Zuwendenden zugerechnet werden, kennt das Gesetz nicht.
b) Kapitalabfindungen, die für Renten- und ähnliche Ansprüche gezahlt werden. Versicherungen, die im Veranlagungszeitraum ausgezahlt worden sind, sind dagegen nicht abzugsfähig.
c) Entschädigungen und Unterstützungen auf Grund des Friedensvertrages.

Zu 3. Die Bewertung des Vermögens erfolgt durchweg nach dem Vermögenssteuergesetz. Wenn auch dort mit dem ursprünglichen Grundsatz, daß stets der Wert maßgebend sei, gebrochen worden ist, so ist dies doch wenigstens die Regel geblieben. Für die Besteuerung nach dem Vermögenszuwachs führt dies aber bei schwankendem Geldwert dazu, daß ein Anfangsvermögen mit einem Endvermögen verglichen wird, das zwar beidemal mit „Mark" ausgedrückt, aber gleichwohl nach einem ganz verschiedenen „Wertmesser" berechnet ist. Es ist bekannt, daß dies zu unendlichen Klagen bei den Kriegssteuergesetzen geführt hat, noch heute zu Ungeheuerlichkeiten bei den Wertzuwachssteuergesetzen führt, an deren Beseitigung man jetzt endlich zu gehen scheint. In unser Gesetz ist deshalb die Bestimmung eingefügt (§ 5²):

> Bei der Vergleichung des Anfangs- und Endvermögens ist zur Feststellung des steuerbaren Vermögenszuwachses die innere Kaufkraft der Mark an den beiden Zeitpunkten zu berücksichtigen.

Daß dies besonders klar gefaßt sei, wird niemand behaupten können; die Unklarheit wird noch dadurch erhöht, daß die Antragsteller hierin ein Hinausgehen über die Bestimmungen des VermStG. beabsichtigten, während die Regierung die Bestimmung akzeptierte, da sie dasselbe besage, wie das VermStG. (Bericht 5), nämlich dahin, daß nicht Zufalls- oder vorübergehende Werte, sondern die Dauerwerte maßgebend sein sollen. Zu beachten ist freilich, daß die Erklärung der Regierung in einem Stadium der Beratung abgegeben ist, zu welchem das VermStG. noch nicht die heutige Fassung hatte.

Immerhin erscheint es denkbar, daß allzu grobe Unbilligkeiten vermieden werden.

IV. Tarif. Das Gesetz bemüht sich, die Finanzämter von der Kleinarbeit zu entlasten und zieht daher nur größere Vermehrungen der mittleren und großen Vermögen heran. Jeder Zuwachs unter 100 000 ℳ ist frei, kann freilich in Verbindung mit einem weiteren Zuwachs in den nächsten drei Veranlagungsperioden steuerpflichtig werden; und ebenso ist die Besteuerung so lange ausgeschlossen, als das Endvermögen unter 200 000 ℳ, bei Altersrentnern unter 300 000 ℳ bleibt (§§ 14, 15). Alles dieses gilt nicht bei beschränkter Steuerpflicht.

Der niedrigste Satz ist 1 Prozent für die ersten 200 000 Mark, die Steuer steigt dann bis auf 10 Prozent des Zuwachses über 6 000 000 ℳ (§ 16).

V. Das Besitzsteuergesetz, welches bisher den Vermögenszuwachs besteuerte, wird aufgehoben; nur die Veranlagung für die noch bis zum 31. Dez. 1919 laufende Veranlagungsperiode wird noch fortgesetzt. Der Zuwachs zwischen dem 31. Dez. 1919 und 31. Dez. 1922 unterliegt also einer Steuer nicht; freilich ist diese Zeit mit der Zahlung des Notopfers hinreichend ausgefüllt gewesen.

Geldentwertung und Bewertung in den Steuergesetzen.

Von Rechtsanwalt Dr. Wünschmann, Leipzig.

In Berlin liegt ein Meterstab von größter Genauigkeit. Die Vergleichung mit ihm verhindert, daß sich das Metermaß im Gebrauche verkürzt oder verlängert, was sonst auch der beste Wille nicht vermeiden könnte. Für die Unveränderlichkeit des Wertmaßstabes Mark eine Sicherheit zu schaffen, wäre noch dringender notwendig, freilich technisch nicht so einfach ausführbar gewesen. Die Mark ist wie das Meter ein Maßstab, der seinen Zweck nur bei Unveränderlichkeit erfüllen kann. An der Mark wird der Wert aller Tauschgüter im einzelnen wie der Vermögen im ganzen gemessen. Als Metallgeld hatte die Mark einen eignen Wert, den Metallwert, einen Tauschwert, der ihre Bedeutung und Größe als Maßstab zu sichern vermochte. Das Papiergeld ist an sich wertlos, es dient lediglich als Maßstab zur Vergleichung anderer Güter untereinander. Die Mark als Papiergeld ist volkswirtschaftlich nicht ein Gut. Sie hat nur wirtschaftlichen Wert als Mittel zur Erlangung eines Gutes, eines Gegenstandes der Bedürfnisbefriedigung oder Wohlfahrtspflege, wie auch Ansprüche, Rechte weder Produktionsmittel noch Genußgüter sind, sondern nur durch Heranbringung eines Sachgutes dem Bedürfnisse dienen. Wie ich mit einem kleiner gewordenen Metermaße nur eine geringere Menge erlangen würde, so kann ich auch mit der entwerteten Mark nur ein geringeres Gut anschaffen. Die innere Kaufkraft der Mark (§ 5 Abs. 3 VZStG.) ist gleichbedeutend mit ihrer jeweiligen Größe als Wertmaßstab. Wenn sich diese Größe verändert, so kann mit der Mark nur noch gemessen werden unter Berücksichtigung der Änderung, unter Verbesserung des Fehlers. Sie ist als Maßstab nur noch tauglich zur Abmessung nebeneinander, zur Vergleichung verschiedener Werte bei gleicher Zeit der Messung. Sie wird untauglich, wenn die Messung zu verschiedenen Zeiten mit verschiedenen Größen der Mark stattfindet. — Hat sich der Metermaßstab verschlechtert, so wird er am Normalstab wieder richtiggestellt. Für die Mark gibt es ein Normalmaß nicht. Es zu schaffen, ist ungeheuer schwer. Es liegt auf der Hand, daß sich die Wertgröße Mark vermindert hat. Allein die Größe ist ein relativer Begriff, und welche Relation soll man wählen, um die Größe der Mark zu bestimmen? Auf die Frage der Goldwährung, die hier einschlägt, soll nicht zugekommen werden. Wenn man aber die Größe der Mark im Verhältnis zur Goldmenge festlegen wollte, wie es das Reichsmünzgesetz v. 9. Juli 1873 getan hat, so ist doch keineswegs ein sicherer Maßstab für die Messung der Mark gewonnen. Denn es kann sich das Verhältnis von Gold zu Waren anders verschieben als das der Mark zu den Waren. Tatsächlich beobachten wir ja die außerordentlich wichtige Tatsache, daß sich die Relation Mark zu den Gütern in anderer Weise geändert hat als zum Golde, wieder in anderer Weise zu ausländischen Zahlungsmitteln und sogar völlig verschieden zu den einzelnen Gütern und Gütergruppen. Offensichtlich hat sich insbesondere das Verhältnis von Geld zu den Verbrauchsgegenständen viel mehr verschlechtert als zum Grund- und Boden, zu der Handarbeit viel stärker als zur Kopfarbeit. Diese außerordentliche Verschiedenheit der Wertverschlechterung macht es einfach unmöglich, sie mathematisch und bilanzmäßig zu erfassen; es ist bisher ein Generalnenner nicht gefunden, und alle Versuche, ihr buchtechnisch beizukommen (Steuer und Wirtschaft I Sp. 209, Zschr. f. Aktienwesen 1922, 50; Zeiler in JW. 1922, 684 und an den dort angezogenen Stellen), scheitern an dem Mangel des Generalnenners und sind außerdem für das Bedürfnis des Kaufmanns viel zu umständlich. Die Schwierigkeit wird dadurch erhöht, daß die Veränderung nicht immer und überall von der Geldseite, von der Geldentwertung herkommt. Sie wird zugleich zum mindestens stark beeinflußt von der Warenseite, von dem Verhältnis der verfügbaren Warenmenge zum Bedürfnisse und von den Gestehungskosten.

Unsere gesamte Wirtschaft und ihre Beurteilung beruht auf dem Wertmesser Mark. Wenn er versagt, ist eine zutreffende Beurteilung nicht mehr möglich und Verwirrung die Folge. Die Verminderung der Größe Mark hat dazu geführt, daß mehr und mehr Betriebsvermögen in Einkommen verwandelt und dem Verbrauche zugeführt worden ist. Das ist ebenso in Privatwirtschaftsbetrieben geschehen wie im öffentlichen Haushalt, in jenen vorzüglich, weil die schwankende Größe Mark zu falscher Beurteilung, zur Verkennung jener Umwandlung führte. Andererseits hat das Sinken der Mark den Spartrieb zerstört, denn schwindendes Geld aufzusparen, hat keinen Reiz, und die Spielsucht an seine Stelle gesetzt. Die psychologisch bedingte Entwicklung hat eine wesentliche Förderung gefunden durch die Besteuerung, die bisher die Veränderung des Wertmaßstabes Mark fast nicht kannte. Es werden Scheingewinne und auch Scheinvermögen besteuert, und erst nach und nach breitet sich die Einsicht aus, wie sehr diese Besteuerung der Gerechtigkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit widerspricht. Der Kampf hat im Schrifttum neuerdings lebhaft eingesetzt (DStZ. 1921, 335; NStR. 1921, 256 und 325; Steuer und Wirtschaft I, 135; DStBl. 4, 195 und 143; ASt R. 1922, 233; Zschr. f. Aktienwesen 1922, 91). Er richtet sich gleichzeitig gegen die Erfassung der Goldwerte, mit welchem Schlagworte sehr verschiedene Inhalte verbunden werden können.

Das Vermögen, wirtschaftlich betrachtet, ist eine Gütermenge. Ob ich von einem Gute sage, es sei 1000 ℳ wert oder 10 000 ℳ, ändert an dem Gute nichts, sondern nur an der Größe Mark oder, falls diese gleich bleibt, an seinem Verhältnisse zu anderen Gütern. Mag es 1000 ℳ oder 10 000 ℳ Wert haben, seine Eignung zur Bedürfnisbefriedigung wird dadurch nicht vermehrt oder vermindert. Sollen die bisherigen Bedürfnisse einer gleichen Zahl in gleicher Weise befriedigt werden, so müssen Güter gleicher Menge und Art zur Verfügung stehen, ganz ohne Rücksicht auf den Wert. Mindert sich die Menge, so muß auch die Bedürfnisbefriedigung verschlechtert werden. Minderung der Menge ist also Minderung des Vermögens. Über diese Tatsache täuscht die Veränderung der Größe Mark hinweg. Ich nehme an, daß am Anfange und am Ende einer Wirtschaftsperiode genau dieselben Bestände an dauernden Anlagen, Umsatzgütern und Geldmitteln (einschließlich Außenständen) eines Betriebes vorhanden sind. Dann wird sich jetzt regelmäßig als Ergebnis der Wirtschaftsperiode herausstellen: Der innere Wert, der Gebrauchswert der Anlagen als Produktionsmittel, hat sich um die Abnutzung gemindert, was in der Abschreibung zum Ausdruck kommt; ihr Geldwert am Anfang und am Ende der Wirtschaftsperiode tritt nicht in Erscheinung, da der Buchwert stehen bleibt. Bei den Umsatzgütern ist die Art und Menge, also der innere Wert unverändert geblieben. Da aber die Anschaffungskosten der in der Schlußbilanz stehenden Menge viel höhere waren, als die der in der Anfangsbilanz stehenden, erscheint in der Schlußbilanz auch ein viel höherer Wert. Bei den Geldmitteln kommt allein die Menge zum Ausdruck, sie ist unverändert geblieben, also scheinbar dieselbe Größe. Die Schlußbilanz muß also, wenn der Stand des Unternehmens völlig unverändert geblieben ist, einen höheren Wert der Umsatzgütermenge ausweisen, also einen Geldgewinn. Tatsächlich ist aber die Menge gleich geblieben, die Anlagen haben sich um ein Jahr abgenutzt, die Geldmittel sind in der

Kaufkraft gesunken, der Gesamtstand des Vermögens ist also keinesfalls verbessert. Der Umstand, daß der Unternehmer seinen Vorrat zu erhalten vermochte und ihn nicht dem Sinken des Geldwertes entsprechend gemindert hat, ergibt Bilanzgewinn, der der Einkommensteuer unterworfen wird. Der Scheingewinn wird sich auch noch zeigen, wenn die Menge zurückgegangen ist, mithin Verlust eingetreten ist, und vergrößert bei Vermehrung des Bestandes. — Der hier klargestellte Scheingewinn ist nur der an Umsatzgütern erzielte, der für die Einkommensteuer besondere Bedeutung hat. Daneben entsteht ein Scheingewinn an den dauernden Anlagen. Da auch sie mit den Anschaffungskosten in die Gewinnberechnung eingestellt werden können und die Wirtschaftsperioden zu überdauern pflegen, wird deren Wertsteigerung unmittelbar nicht zu Scheingewinnen führen. Aber doch mittelbar. Die dauernden Anlagen tragen durch ihre Anschaffungskosten und ihre Abnutzung zu den Gestehungskosten bei. Dieser Beitrag erscheint in der kaufmännischen Buchführung als Abschreibung, durch die man die Anschaffungskosten der Gebrauchsgegenstände verteilt auf alle Wirtschaftsperioden, in denen sie dem Betriebe gedient haben. Die Abschreibung kann und darf aber nur ausgehen von dem tatsächlichen Anschaffungsaufwande, wenn auch der künftige Ersatz viel höheren Aufwand erfordert. Die billige Anschaffung des Produktionsmittels führt tatsächlich zur billigen Erzeugung, die aber nur so lange aufrecht erhalten werden kann, als das Produktionsmittel nicht durch ein teures ersetzt werden muß. Die Notwendigkeit dieses Ersatzes ist unausbleiblich, die Mittel dazu muß der Betrieb erarbeiten, wenn er sich selbst tragen will. Die Gewinne, die auf die Kosten des künftigen Ersatzes keine Rücksicht nehmen, führen zur Einschrumpfung des Betriebs oder zu technischen Rückschritten. Darum sind auch solche Gewinne Scheingewinne. Das gilt nicht nur für gewerbliche Betriebe, sondern ist auch für Landwirtschaft sehr wichtig. Nur bei klarer Erkenntnis, inwieweit die Gewinne Scheingewinne sind, kann betriebswirtschaftlich richtig gehandelt und die Unternehmung ihrer Aufgabe erhalten werden; nur unter derselben Voraussetzung kann Einkommen und Vermögen erträglich besteuert werden.

Die Scheingewinne täuschen nicht nur über das Einkommen und — bei der Gewerbesteuer — über den Ertrag, sondern auch über den Vermögenswert und beeinflussen daher Grundsteuern, Erbschaftssteuer, Vermögens- und Vermögenszuwachssteuer. Der Ertragswert der Grundstücke ist unmittelbar aus dem Reinertrag zu errechnen, kann also richtig nur bei richtiger Feststellung des Reinertrags ermittelt werden. Der gemeine Wert wird vom Gewinn tatsächlich und nach der Auffassung des RFH. beeinflußt (Urteil v. 25. Nov. 1921, JW. 1922, 728), und zwar da, wo es am wenigsten der Fall sein sollte, bei der Bewertung eines Unternehmens als wirtschaftlicher Einheit. Die Wege, die hier Gesetzgebung und Auslegung gehen, sind höchst beklagenswert. Der Betrag, der als Gewinn oder Ertrag der Einkommensteuer sowie der landesrechtlichen Gewerbesteuer unterworfen worden ist, wird nochmals kapitalisiert mit der Vermögenssteuer getroffen. Es wird sich nicht leugnen lassen, daß vielfach der Verkaufspreis eines Unternehmens beeinflußt wird von den erzielten Gewinnen. Damit wird aber schlechterdings nicht gerechtfertigt, den Veräußerungspreis eines Geschäfts einer Besteuerung zugrunde zu legen. Bei der Berechnung des Jahresgewinnes ist die Unhaltbarkeit solcher Methode schlagend bewiesen durch Fischer, Über die Grundlagen der Bilanzwerte (§ 7), und die Gesetzgebung hat sie für die Einkommensteuer aufgegeben (DStZ. X, 619 f.). Für alle übrigen Steuern ist sie ebenso unbrauchbar, aus dreifachem Grunde. Abgesehen von dem typischen Kleinhandelsgeschäft läßt sich für ein Unternehmen ein Preis, der durch Verkauf unter gewöhnlichen Umständen zu erzielen wäre, gar nicht feststellen oder nur mit so weit auseinanderliegenden Grenzwerten, daß die Bewertung zur Willkür wird, selbst bei einem unverhältnismäßigen Aufwand an Arbeit zur Durchforschung der Verhältnisse. Jede Unternehmung ist viel zu eigenartig und viel zu sehr von Personen und anderen vergänglichen Umständen abhängig, als daß sie einer Preisbildung zugänglich wäre. — Zum anderen ist der Verkaufswert eine erdachte Größe, die für den Unternehmer, dem das Unternehmen nicht Ware, sondern Erwerbsquelle ist, gar keine Bedeutung hat. Solange er das Geschäft als seinen Pflichtenkreis, die Auswirkung seiner Persönlichkeit und als Ertragsquelle nicht aufgeben will oder kann, so lange kann ihm ein Verkaufswert auch nicht zugerechnet werden. Die Besteuerung auf Grund einer Verkaufsmöglichkeit, die für den Besteuerten eine wirtschaftliche oder ethische Unmöglichkeit ist, wird ungerecht und unerträglich. Sie wird es ganz besonders, wenn der Verkaufswert dem kapitalisierten Jahresgewinne angepaßt wird. Mag eine Vermögenssteuer noch so mäßige Sätze haben, wenn sie jährlich erhoben wird von einem erdachten Geschäftswerte, der einem Vielfachen des Jahresgewinnes gleichgesetzt wird, so wird eben nicht ein Vermögen belastet, sondern nochmals der Geschäftsgewinn. Die Unhaltbarkeit solcher Bewertung tritt besonders hervor, wenn die Gegenstände des Anlagekapitals geringwertig sind, also bei reinen Handelsgeschäften, Vertretungen, freien Berufen. Bis jetzt hat man wohl noch nicht damit Ernst gemacht, hier eine Bewertung nach §§ 137/139 RAbgO. eintreten zu lassen. Allein nur das Gefühl der Unbilligkeit kann davon abhalten, nicht die Auslegung, die § 137 RAbgO. erfährt. Die Einrichtung eines Anwalts mit größerer Kanzlei, eines Bücherprüfers oder Ingenieurs oder Architekten mit Konstruktionsbureau als Organismus, als wirtschaftliche Einheit zu betrachten und zu bewerten, ist an sich nicht zu beanstanden; wenn diese Bewertung nach dem Ertrage stattfinden soll, und wenn der so gefundene Wert einer Vermögenssteuer oder Erbschaftssteuer unterworfen werden soll, so ist die Unbilligkeit offenbar. Sie ist aber bei Bewertung anderer Unternehmungen nach gleicher Methode nicht geringer, und es ist ein völlig vergebliches Beginnen, dem Unternehmen einen objektiven, von der Person des Unternehmers unabhängigen Ertrag zuzusprechen, wie es die Gewerbebesteuerung versucht, wobei sie vielfach — und von diesem falschen Standpunkte aus folgerichtig — auch die freien Berufe und ihren Ertrag erfaßt. — Es ist hiernach dringend zu wünschen, daß die Entscheidung des RFH. v. 25. Nov. 1921, die für die Stempelberechnung die Bewertung eines eingebrachten Unternehmens behandelt, einer anderen Auslegung weicht. Sonst gelangen wir noch dahin, daß dem Inhaber, Mieter eines Ladens, einer Wohnung die Summe als Vermögen besteuert wird, die er für Abgabe des Ladens oder Aufgabe der Wohnung erhalten könnte, und die oft tatsächlich ein kleines Vermögen ist. —

Indem jene Entscheidung v. 25. Nov. 1921 den Ertrag zur alleinigen Grundlage der Wertermittlung macht, steht sie in Widerspruch mit den Worten und mit den Zwecken des Gesetzes. Ihr Inhalt ist kurz folgender: Der Käufer eines Geschäfts vergleicht das Betriebsvermögen mit dem Betriebsertrage und stellt so die bisherige Rentabilität fest. Die bisherige Rentabilität beruht auf den Gestehungskosten, weshalb die Bewertung der Anlagen in § 139 Abs. 2 nach dem Anschaffungspreise zugelassen ist. Ein Käufer des Unternehmens vergleicht nun weiter den Ertrag mit einem von ihm zur Erwerbung des Unternehmens aufzuwendenden Kapital und je nach der Höhe der Verzinsung, die er für sich fordert, bemißt er den Kaufpreis. Der Käufer zahlt also das, was er ausgeben will, um sich den Geschäftsertrag als Rente, das Geschäft als Rentenquelle zu verschaffen, und danach richtet sich der gemeine Wert. — Die Entscheidung behauptet, daraus ergebe sich die Bedeutung des § 139 Abs. 2, er ordne nur die Bewertung des einen Rechnungsfaktors an und füge sich so vollkommen in den Rahmen der Bewertung des Ganzen. — Die Entscheidung setzt die vorausgegangene Rechtsprechung fort. Wie schon das PreußOVG., so hat auch der RFH. vielfach ausgesprochen, daß die einzelnen Gegenstände, die Bilanzposten, Rechnungsfaktoren bilden und insofern den Ausgangspunkt der Bewertung (vgl. Mrozek Anm. 3d zu § 139 RAbgO.). Aber nirgends finde ich eine Erklärung, wie mit Hilfe dieser Rechnungsfaktoren der gemeine Wert errechnet oder sonst gewonnen werden soll. Solange aber der Weg nicht gezeigt wird, wie man von den Einzelposten zur Bewertung des Ganzen gelangt, ist die Heranziehung der Bilanzposten als Rechnungsfaktoren ein Wort ohne Inhalt. Folgerichtig spricht die Entscheidung v. 25. Nov. 1921 den Bilanzposten jede Bedeutung ab, wenn sie auch das Gegenteil behauptet. Der Wert des Betriebsvermögens für den Verkäufer bestimmt die Rentabilität des von ihm eingebrachten Kapitals; der Käufer hat aber gar kein Interesse an dieser Rentabilität, nur Interesse an der Rente seines Kapitalaufwands. Gerade wenn er seinen Preis nach der Rente bestimmen will, kann das nur geschehen, wenn die Rente in einer festen Zahl, einer absoluten Ziffer ausgedrückt wird. Der einzige Rechnungsfaktor bei diesem Bewertungsverfahren ist

die Ziffer des bisherigen Ertrags. Ist der Ertrag 100000 ℳ, und will sich der Käufer mit 10% Verzinsung begnügen, so kann er 1000000 ℳ bieten, gleichgültig, wie sich bisher dieser Ertrag zum Betriebsvermögenswerte stellte. Damit wird den Einzelwerten nicht, wie die Entscheidung meint, unmittelbare Bedeutung, sondern jede Bedeutung für die Bewertung versagt. Und darum muß die Entscheidung falsch sein. Denn § 139 Abs 2 will den Einzelwerten offenbar Bedeutung beilegen. Er ist vom Reichstage geschaffen zu einer Zeit, als die Geldentwertung im Zuge war. Sein Zweck ist es gerade gewesen, der fortschreitenden Geldentwertung die Wirkung, immer höhere Besteuerung zu verursachen, zu entziehen. Nach der Entscheidung wäre der Zweck in keiner Weise erreicht, der Zweck, unrealisierte Konjunkturwerte nicht zu treffen. Sie meint, daß auch die Umsatzgüter, also die Vorräte, zur Feststellung der bisherigen Rentabilität nur zu den Gestehungskosten anzunehmen seien. Wenn das schon aus § 139 Abs. 1 folgen würde, wäre die Erwähnung der Anlagengegenstände in Abs. 2 überflüssig und die Beschränkung auf sie falsch. Derselbe Fehler wäre vom Gesetzgeber gemacht, wenn Abs. 2 nur das selbstverständliche Verbot übermäßiger Abschreibungen enthielte und damit eine Anleitung zur Berechnung des bisherigen Geschäftsgewinnes als Grundlage der Kalkulation eines Käufers geben wollte. Es ist schlechthin unrichtig, wenn die Entscheidung meint, dem § 139 Abs. 2 ungezwungen eine Bedeutung beigelegt zu haben. Sie wird auch dem Wortlaut des § 139 Abs. 1 nicht gerecht. Denn er schreibt keineswegs vor, daß die Bewertung von einem bilanzmäßig erfaßten Vermögen als Ausgangsvermögen ausgehen solle, sondern von einer bestimmten Voraussetzung, nämlich der der Fortführung des Betriebes. Und damit hat man nicht die Rentabilität als preisbestimmenden Faktor einsetzen, sondern die Bewertung nach dem Liquidationswerte ausschließen wollen. Wegen der Geldentwertung, die 1919 eingesetzt hatte, erschien damals der auf vermeintlich vorübergehender Konjunktur ruhende Liquidationswert höher als der Wert bei Fortführung des Betriebes, der dauernde Wert. Das kommt klar zum Ausdruck in den für die Bewertung zum RNotO. aufgestellten Grundsätzen. Es ist auch einfach mit der Erfahrung im Widerspruch, daß die Rentabilität den Preis ausschlaggebend bestimme. Die Volkswirtschaftslehre weiß, daß Angebot und Nachfrage wiederum durch subjektive und objektive Umstände verschiedenster Art bedingt sind und so die Gesetze der Preisbildung recht verwickelt gestalten. Es gibt aber solche Gesetze überhaupt nur für die Preisbildung bei Waren, es ist unmöglich, Gesetze für die Bildung des Verkaufspreises einer Unternehmung aufzustellen. „Nur wo der innere Wert eines Gegenstandes nicht durch individuelle Verhältnisse besonders stark beeinflußt ist und wo zur Ermittlung des gemeinen Wertes eine verhältnismäßig große Zahl von Veräußerungen aus einem kurzen Zeitraume zur Vergleichung zur Verfügung stehen und Zufälligkeiten als Fehlerquellen daher von geringerer Bedeutung sind, wird sich mit einiger Sicherheit der gemeine Wert feststellen lassen" (RFR. Zimmermann S. 34 der Sondernummer von „Steuer und Wirtschaft"). Gegenwärtig hat die Rentabilität für die Höhe des Preises ganz besonders geringe Bedeutung, wie man bei Grundstücksverkäufen tagtäglich sieht. Auch hier hat die Geldentwertung störend in alle Gesetzmäßigkeit eingegriffen. Nicht der Ertrag bestimmt, sondern die Aussicht auf Anpassung des Kaufgegenstandes an die fortschreitende Geldentwertung, seine Eigenschaft als Sachgut, die eine Wertsteigerung verbürgt oder richtiger die Entwertung des Geldes nicht mitmacht. Dieser mehr spekulative Gesichtspunkt ist heute für Preisbemessung weit wichtiger als die Rentabilität. In allen Fällen besteht schließlich für einen Käufer die Unsicherheit des Schlusses von der Vergangenheit auf die Zukunft. Der Pessimist wird weit weniger Wert auf die bisherige Rentabilität legen als der Optimist, denn jener sieht die steigende Geldentwertung, dieser hofft auf Besserung. Je nach der kaufmännischen Gabe, in die Zukunft zu sehen und der Geistesanlage des Käufers werden die Gründe seiner Preisbemessung ganz verschieden sein; je unsicherer aber der Schluß von bisheriger Rentabilität auf künftige ist, um so weniger ist sie bestimmend. —

Der Entscheidung ist nur darin Recht zu geben, daß § 139 in sich nicht klar und einheitlich gedacht ist und daher ein brauchbares Verfahren zur Ermittlung des Wertes einer Unternehmung nicht liefert (DStZ. X, 621). Die Frage, die er offen läßt, und die auch jene Entscheidung nicht löst, ist die, wie die Bilanzwerte als Rechnungsfaktoren zu behandeln sind, welchen Einfluß sie auf die Bewertung haben sollen. Diese wird ganz anders ausfallen, wenn man der Rentabilität 90% und dem Werte der Anlagegegenstände 10% Raum gibt als umgekehrt. Im ersteren Falle macht sich die Geldentwertung viel schärfer geltend als im letzteren. Der Zweck des § 139 Abs. 2 berechtigt auch nicht, die Bewertung nach dem mutmaßlichen Veräußerungspreise ganz aufzugeben. Die Frage wird der Lösung nicht näher gebracht durch die Auffassung der Steuerrechtsprechung (RStBl. 1920, 115), daß die Idealwerte wie Firma, Kundschaft, Organisation selbständige und daher zu besteuernde Vermögensgegenstände nicht sind, denn es wird hinzugefügt, daß sie mit den Sachen und Rechten zu bewerten sind (Mrozek Anm. 5 zu § 137 RAbgO.). Damit wird der Idealwert nicht außer Betracht gelassen, nur unrichtig den Anlagegegenständen zugeschrieben, während er, soweit er überhaupt vorhanden ist, auf der Vergangenheit beruht, auf der Möglichkeit, die bisherige Vereinigung sämtlicher Bilanzwerte und der Arbeit für den geschäftlichen Zweck in Zukunft fortzusetzen. Es bleibt offen die Frage, wieviel dem Sachwerte als Idealwert zuzufügen ist, um zu einem steuerbaren Wert zu gelangen. — Ein Versuch, § 139 Abs. 2 mit §§ 137, 138, 139 Abs 1 zu vereinigen, findet sich bei Mrozek Anm. 4d zu § 137 (auch DStBl. III, 196). Auch er geht davon aus, daß die Einzelwerte Rechnungsfaktoren sind, vermag aber keine Rechnung mit ihnen aufzumachen. Nur dem Werte der Anlagegegenstände, wie er nach § 139 Abs. 2 sich stellt, gibt er rechnungsmäßig Einfluß. Es soll zunächst der gemeine Wert des Unternehmens (also ohne die Rechnungsfaktoren) gefunden werden (= V). Dann soll der gemeine Wert der Gegenstände des Betriebsvermögens einzeln ermittelt werden, und zwar getrennt der Wert der Anlagegegenstände (= A) und der der Umsatzgüter und sonstigen Betriebsmittel (= U). Dann ergibt sich durch Vergleichung (V − [A + U] = I) der Idealwert des Geschäfts, der immaterielle Wert, der nach Abzug der Sachwerte verbleibt. Nun ist dem Gebote des § 139 Abs. 2 entsprechend der gemeine Wert der Anlagen (A) zu vertauschen mit den Gestehungskosten (= G). Damit ist der nach Vorschrift des § 139 zu besteuernde Wert (I + U + G) gewonnen. — Das ist in der Tat eine Vereinigung des § 139 Abs. 2 mit den übrigen Gesetzesvorschriften, aber keine Vereinigung mit der Betrachtung der Einzelwerte als Rechnungsfaktoren. Denn diese tragen mit Ausnahme des Gestehungskostenwertes der Anlagen zu der Wertbildung nicht bei. Auch hier wird ausgegangen von einem von den Bilanzwerten unabhängigen Verkaufswerte des Unternehmens. Dieser, nicht die Einzelwerte, sind der Ausgangspunkt. Der so gefundene Wert wird dann auf einzelne Gegenstände oder Gruppen verteilt. Alle Versuche, insbesondere die Entscheidung v. 25. Nov. 1921, laufen darauf hinaus, einen von den Einzelwerten und der Bilanz unabhängig gefundenen Wert alsdann auf die einzelnen Gegenstände zu verteilen. Nachdem der Stempel für Einbringen gefallen ist, wird diese Verteilung kaum noch Bedeutung haben, und in ihr kann sich der Sinn des § 139 nicht erschöpfen. Das wird erhärtet durch § 15 VStG. vom 8. April 1922. Hier wird eine Bewertung der einzelnen Gegenstände über die Gestehungskosten hinaus angeordnet, aber hervorgehoben, daß der Wert der einzelnen Gegenstände festzustellen sei unter Berücksichtigung der Einheit des ganzen Unternehmens und der Annahme der Fortführung. Die Feststellung der Einzelwerte als Teile der Einheit soll also von ihrer Vereinigung für den Geschäftszweck beeinflußt werden. Immerhin soll sie aber erfolgen, und sie wäre zwecklos, wenn nur das Ganze, die Vereinigung der Mittel zum Unternehmen, Gegenstand der Bewertung sein sollte. Denn dann wären die Einzelwerte einflußlos, nur Teile des Gesamtwertes. Soll die Feststellung einzeln stattfinden, so kann sie nur den Zweck haben, den Wert des Ganzen mitzubestimmen. Die Einzelwerte sollen also in der Tat Rechnungsfaktoren bilden und als solche zur Bewertung des Ganzen führen, während eine Bewertung der einzelnen Gegenstände vom Werte des Ganzen aus für die Vermögenssteuer völlig überflüssig wäre. Freilich findet in § 15 VStG. die Frage keine Lösung, in welchem Verhältnisse die einzelnen Faktoren besonders Einzelwerte und Gesamtwert oder Rentabilität, den steuerbaren Wert bilden sollen. Wir haben bei einem Unternehmen besondere Vorschriften für Bewertung seiner

Grundstücke (§ 152, die auch nach der Entscheidung vom 25. Nov. 1921 nicht unter § 139 Abs. 2 fallen), besondere für die sonstigen dauernden Bestände und wieder besondere für die Bewertung des ganzen Unternehmens (§§ 137, 138), es ist uns aber schlechterdings keine Lösung für das Rätsel gegeben, wie nun das Ganze bewertet werden soll unter gleichzeitiger Anwendung der verschiedenen für das Ganze und einzelne Teile gegebenen Vorschriften. — Der Weg des Gesetzes führt in die Wüste. Er stellt die Veranlagungsbehörden vor unerfüllbare Aufgaben und zerstört alle Rechtssicherheit. Nur wenn man von einem Veräußerungswerte des Geschäfts als Ertragsquelle absieht und allein den Wert der einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens zur Grundlage macht, kann man zu einer leidlich sicheren Bewertung gelangen. Ganz besonders in Zeiten schwankenden Geldwertes ist die richtig aufgestellte kaufmännische Erfolgsermittlungsbilanz der einzige feste Ausgangspunkt für die Ermittlung des Betriebsvermögens. Allerdings muß dann fallen die Abschreibung auf das Gesamtunternehmen, deren Glanz wohl inzwischen matt geworden ist. Sie findet nur ihre Rechtfertigung in der Rentabilität des Unternehmens, in bevorstehenden, den Ertrag mindernden Betriebsausgaben. Das Verfahren der Wertermittlung, das sie zuläßig macht, hat zur notwendigen Folge eine Zuschreibung auf das Gesamtunternehmen wegen günstiger Gewinnaussichten. Sie kann nur durch Aufgabe des Grundsatzes, bei einem Unternehmen einen Verkaufswert besteuern zu wollen, vermieden werden. Der geltenden Bewertung fehlt jeder feste Grund, und ihre unausbleibliche Folge ist Unsicherheit, Ungleichheit und die Besteuerung von Scheinvermögen.

Jeder Ertrag sucht Anpassung an die Geldentwertung, der Unternehmer oder Landwirt, der 1913 mit 10000 ℳ ausreichendes Einkommen hatte, muß jetzt wenigstens 200000 ℳ zu erzielen streben. Wird nun der Ertrag ausschlaggebend für die Bewertung, so überträgt sich die Wirkung der Geldentwertung auf alle Vermögenssteuern einschließlich der Grund- und Gewerbesteuern, die nicht allein den Ertrag, sondern auch den Wert zum Merkmal nehmen. Sie wird so in unerträglicher Weise gesteigert, namentlich wenn Scheingewinne hinzukommen. Bei dem Geldvermögen wie bei der Geldeinnahme ist die innere Kaufkraft eine vielfach geringere geworden. Die Steuersätze waren dem Geldwerte, der Kaufkraft, zur Zeit ihrer Erlassung angepaßt. Man kann rund sagen, daß das Geld in Deutschland Ende 1919 etwa 10 mal so viel wert war als jetzt. Erschien 1919 bei 12000 ℳ Einkommen 10% Steuer gerechtfertigt, so dürfte heute bei 120000 ℳ Einkommen die Steuer nicht mehr als 10% betragen. Die Vermögenssteuern sollen grundsätzlich auch aus dem Ertrage bestritten werden und müssen darum nicht minder auf dessen Kaufkraft Rücksicht nehmen. Verheerend werden sie infolge der Geldentwertung und der verlangten Bewertung bei Sachgütern. Dasselbe Grundstück oder dieselbe Vereinigung von Sachgütern zu einem Unternehmen hat heute den zehnfach höheren Wert als 1919. Aber die Steuer verzehnfacht sich nicht nur, sondern steigt infolge der Staffelung in viel höherem Maße. Genau dasselbe Gut im volkswirtschaftlichen Sinne, derselbe wirtschaftliche Wert, hat heute eine viel mehr als zehnfach höhere Steuer als 1919 aufzubringen. Das ist mit den Gründen und Absichten der Gesetzgebung schlechthin unvereinbar; die Belastung, die jetzt die Steuergesetze bringen, war nie gewollt. Das gilt vornehmlich für das unverändert gebliebene Erbschaftssteuergesetz v. 10. Sept. 1919. — Zur Beseitigung der ungewollten Wirkungen drängt sich die Erwägung auf, ob sich die Steuersätze nicht gleitend machen ließen, so daß sie sich zwangläufig dem jeweiligen Geldwerte anpassen würden. Wenn das möglich wäre, dann wäre der Geldentwertung gegenüber eine vollkommene Lösung der Schwierigkeit gefunden. Allein die selbsttätige Anpassung ist unmöglich. Sie ist es deshalb, weil sich der Geldwert nicht einheitlich ändert, sondern im Verhältnis zu den einzelnen Gütern und Bedürfnissen in ganz verschiedener Weise. Weder Inderziffer noch Dollarkurs gibt einen richtigen Generalnenner, auf den sich die Kaufkraft der Mark zurückführen ließe. Bei Sachgütern in gleichbleibendem Bestande wäre der Weg, den das Besitzsteuergesetz für Grundstücke ging, der einfachste, nämlich der, eine Wertsteigerung unberücksichtigt zu lassen. Nur erhebt sich dann wiederum die Frage, wie eine aus dauernden Beständen und Vorräten und Geldmitteln bestehende wirtschaftliche Einheit zu bewerten ist. Es ist daher begreiflich, wenn die Gesetzgebung es vorzieht, durch Tarifänderung Anpassung an die Geldentwertung zu suchen.

Die Novellen zum Einkommensteuergesetz haben nicht nur das gewollt, sondern auch eine Berücksichtigung der Scheingewinne durch Schaffung des § 59a, der nunmehr auch auf Körperschaften Anwendung findet. Der Gewinn, der entsteht, weil die Anlagen noch mit geringen Gestehungskosten beschafft sind, aber nicht dauernd sein kann, weil Ersatz mit hohen Gestehungskosten zu erwarten ist, darf für die Einkommen- und Körperschaftssteuer durch Mehrkostenrücklage auf das Maß herabgesetzt werden, das — nach Ansicht des Gesetzgebers bei damaliger Wirtschaftslage — auch nach der Ersatzanschaffung noch erreichbar bleibt, echter Gewinn ist. Damit ist eine Wirkung der Geldentwertung verteilt worden auf das Einkommen einer Reihe von Jahren und so in ihrer Folge für die Besteuerung abgeschwächt. Leider hat es das VStG. nicht für nötig gehalten, die vorhandenen Mehrkostenrücklagen für steuerfrei zu erklären. Sie sind weder in § 10 bei den nicht steuerbaren Vermögensteilen, noch bei den Abzügen in § 11 erwähnt. Es war ein Antrag auf Befreiung der Mehrkostenrücklagen gestellt. Daß er nicht Gesetz wurde, hat seine Ursache wohl nicht in der Absicht, die Befreiung zu versagen, sondern in einer Erklärung des Regierungsvertreters, es sei das Unternehmen als Einheit zu bewerten, auf die Einzelposten komme es nicht an, das Vorhandensein von Mehrkostenrücklagen werde bei Bewertung des Ganzen beachtet werden. Damit sollte wohl die Absetzung der Mehrkostenrücklage befürwortet werden. Ich glaube, die Praxis wird andere Wege gehen, und eine Absetzung verliert jede Bedeutung, wenn gleichzeitig der Verkaufswert des Unternehmens entsprechend höher eingeschätzt wird. Jedenfalls wird es so zur Frage des einzelnen Falles gemacht, ob und wieweit die Notwendigkeit künftiger Ersatzanschaffung den Veräußerungswert herabdrückt, eine Frage, die sich ohne Verkauf des Geschäfts nicht einmal mit Wahrscheinlichkeit, nur nach Willkür oder Gefühl, beantworten läßt. Auch das ist ungeklärt, ob sich ein angeschaffter Ersatzgegenstand nach Vorgang des § 59a mit nur 60% der Anschaffungskosten einstellen läßt, und wie diese Einstellung auf die Bewertung des ganzen Unternehmens einwirken darf. Immerhin wird es vorteilhafter sein, die Ersatzanschaffung vor dem Stichtag der Vermögenssteuer vorzunehmen.

Abgesehen von der Tarifänderung im EinkStG. und von § 59a erkennen die Steuergesetze einen Einfluß der Geldentwertung und Scheingewinne nicht an. Das EinkStG. hält fest an der grundsätzlich richtigen Ermittlung des Geschäftsgewinns auf der Grundlage der Gestehungskosten; es gestattet nicht die Ausschaltung der Scheingewinne, die bilanzmäßig durch die Erhöhung der Gestehungskosten auftreten müssen. Die Gefahr, die durch Besteuerung der Scheingewinne für Wirtschaft und Steuermoral entsteht, kann nicht hoch genug eingeschätzt werden. Ist die Gesetzgebung zu schwerfällig, so sollte ihr der Reichsfinanzminister vorbeugen. § 108 RAbgO. gibt ihm die Macht, die er schon einmal gebraucht hat, um unerträgliche Folgen eines Gesetzes (KAVJG.) abzuwenden (VO. v. 15. März 1920, DStBl. II, 488). Die Scheingewinne, die durch Umsatz entstehen, lassen sich dadurch annähernd ausmerzen, daß man die am Anfange der Wirtschaftsperiode vorhandenen Umsatzgüter in gleicher Weise bewertet, wie die am Schlusse vorhandenen, mit den gleichen Preisen einsetzt. Während sonst der Jahresabschluß verglichen wird mit einem Jahresanfangsbestande, der nach den Kosten seiner eignen Anschaffung bewertet ist (§§ 32, 33, 33a EinkStG.), wäre zu vergleichen der Anschaffungskostenwert der Vorräte am Jahresschlusse mit einem Werte der Bestände am Jahresanfange, der aus den durchschnittlichen Anschaffungskosten der am Jahresschlusse vorhandenen Vorräte errechnet wird. Bei solcher Bewertung erscheint bei gleicher Vorratsmenge am Anfange und am Schlusse der Wirtschaftsperiode auch die gleiche Ziffer in der Bilanz, also kein Scheingewinn. Das Verfahren ist einfach; es gleicht freilich die Geldentwertung nicht völlig aus, was der Unternehmer ebensowenig wie jedermann verlangen kann, beseitigt aber die Besteuerung, die sonst durch steigende Anschaffungskosten bei gleichbleibender oder sinkender Menge der Umsatzgüter eintritt. Dem Reichsfinanzminister sollte nahegelegt werden, durch Erlaß allgemein zu gestatten, daß bei Vergleichung der Vorräte am Anfange und am Schlusse des Jahres dieselben Anschaffungskosten, und

zwar die der am Schlusse vorhandenen Vorräte zugrunde gelegt werden. Damit würde eine Warnung errichtet vor der Umwandlung des Betriebsvermögens in Gewinn und vor dessen Verbrauch und beigetragen zur Erhaltung der Einzelunternehmen, die nicht in schnellem Gewinn und dessen Genuß ihre Aufgabe sehen, sondern in dauernder und ansehnlicher Beteiligung am Aufbau der Gesamtwirtschaft.

Auch die neueste Steuergesetzgebung v. 8. April 1922 hat in sehr bescheidenem Maße der Geldentwertung gedacht. Sie hat die Vorschriften der RAbgO. über Bewertung nach dem Veräußerungspreise grundsätzlich aufrecht erhalten, ebenso deren Sonderbestimmungen für Grundstücke, also auch den schlimmen Einfluß der Scheingewinne. Als „ergänzende" Bestimmung wird hinzugefügt, daß die Vermögensgegenstände jeweils unter Berücksichtigung der allgemeinen Wirtschaftsverhältnisse zu bewerten sind. Also muß dieser Satz doch wohl für die RAbgO. und das ihr bleibende Anwendungsgebiet nicht gelten. In unseren rätselvollen Steuergesetzen wird sich kaum etwas Rätselhafteres finden als dieser Satz. Ich vermag jedenfalls nicht zu lösen, worin nun der Unterschied der Bewertung nach § 15 VStG. gegenüber der RAbgO. bestehen soll. Nicht seine Bedeutung, aber seine Entstehung wird zu erklären sein aus der Kompromißnatur der Gesetzgebung vom 8. April 1922. Weil man sich nicht einig war, hat man einen Satz geformelt, bei dem jeder denken konnte, was er wollte, mit dem jeder seine Absichten im Gesetze zu verwirklichen glauben konnte. So wird denn auch in der Anwendung von den Parteien wie von den Finanzämtern so ziemlich jede Bewertung mit jenem Satze und der Behauptung gerechtfertigt werden können, daß eben mit dieser Bewertung die Verhältnisse berücksichtigt seien. Wer in ausländischer Währung zu denken gewöhnt ist, wird den Friedenswert nach dem jeweiligen Dollarstand umrechnen wollen, um die Verhältnisse gebührend zu berücksichtigen. Wer die Scheingewinne als solche erkannt hat, wird die besonderen Verhältnisse, die gegenwärtig zu Scheingewinnen führen, in der Weise berücksichtigen, daß er den Scheingewinnen bei der Bewertung Einfluß zu entziehen sucht. Schließlich wird als Inhalt des Satzes nur übrig bleiben die Mahnung, nicht unvernünftig zu verfahren. Diese Mahnung an die Steuerbehörde ist immerhin dann etwas wert, wenn eine allgemeine Meinung besteht, was wirtschaftlich vernünftig ist.

Neben dieser clausula generalis bringt § 15 zwei wirkliche Ergänzungen der RAbgO., die der Geldentwertung und Wertschwankung ihre Entstehung verdanken. Während nach § 139 Abs. 2 die Anlagegegenstände nach den Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der Gebrauchsdauer einzustellen waren, soll für die VSt. eine höhere Bewertung eintreten. Es wird die Fähigkeit der Behörden, in die Zukunft zu sehen, wieder vorausgesetzt. Es soll der Wert gefunden werden, der dauernd sein wird. Dabei handelt es sich — nach dem Urteil des RFH. v. 25. Nov. 1921 — nicht um Grundstücke, für die stets § 152 gilt. Die Gebrauchsgegenstände, die Anlagen im engeren Sinne, vornehmlich Maschinen werden also nach ihrem dauernden höheren Werte einzustellen sein. Diesen zu ermitteln, ist bei in Gebrauch befindlichen alten Anlagen sicher nicht leicht. Es kann mit einiger Genauigkeit nur individuell geschehen, die Steuerbehörde wird daher die Inventuren einfordern und den dauernden höheren Wert der einzelnen Gegenstände erforschen müssen. Da Schwierigkeiten und Zeitmangel ein solches Verfahren meist hindern werden, werden stillschweigende Kompromisse zwischen Steuerpflichtigen und Behörde die Regel werden. Jene werden sich der Aufgabe nicht entziehen können, neben der Erfolgsermittlungsbilanz eine besondere Vermögensvermittlungsbilanz aufzustellen und darin eine Bewertung der Anlagen nach einem dauernden höheren Werte vorzuschlagen. Daß hier eine neue Quelle für unproduktive Arbeit, für Verärgerung und Streit erschlossen ist, läßt sich wohl nicht bestreiten. Es ist für das Gebiet der Vermögenssteuer (nicht für Erbschaftssteuer) der Grundsatz aufgegeben, daß unrealisierte Konjunkturgewinne an Anlagegegenständen eines Betriebsvermögens von der Besteuerung frei bleiben sollten; soweit er dauernd ist, soll der Konjunkturwert erfaßt werden. Damit ist ohne weiteres die Notwendigkeit gegeben, neben der Bilanz zur Ermittlung des Geschäftsgewinns, für die jener Grundsatz noch gilt, eine besondere Bilanz zur Feststellung des Konjunkturwertes des Betriebsvermögens aufzumachen. Wieweit freilich wiederum diese Bilanz die Bewertung des Unternehmens und seine Besteuerung nach dem Verkaufswerte beeinflußt, diese Frage bleibt ungelöst. — Daß auch dauernde Beteiligungen an anderen Unternehmungen unter § 139 Abs. 2 fallen, ist nichts Neues, wird aber in § 15 VStG. hervorgehoben. Solche Beteiligungen sind also nicht mit dem Kurswerte oder sonstigem Einzelverkaufswerte zu berücksichtigen, andererseits auch nicht mehr mit den Anschaffungskosten, sondern auch bei ihnen soll ein Wert gefunden werden, der ihnen als dauernder zugesprochen werden kann, und auch hier soll dieser Wert unter Berücksichtigung der Einheit und der Fortführung des Unternehmens festgestellt werden. Im übrigen wird für die Bewertung von Wertpapieren die allgemein gültige, sehr wichtige Bestimmung des § 15 Abs. 5 getroffen. Es soll nicht mehr der Kurs des Stichtages allein entscheiden, sondern ein Durchschnittskurs, der aus den letzten drei Jahren unter Berücksichtigung der Erträgnisse (Gratisaktien) und der Bezugsrechte errechnet werden soll nach einer vom RFM. noch zu erlassenden Anweisung. Solange die Geldentwertung fortschreitet, liegt darin eine Begünstigung, bei umgekehrter Entwicklung eine Benachteiligung des Steuerpflichtigen. Der Zweck, den Zufälligkeiten oder Absichten, die den Kurs am Stichtage beeinflussen können, ihre Bedeutung zu nehmen, ist erreicht. Dem RFM. bleibt ziemlich weiter Spielraum, wie er die Werte der Wertpapiere bestimmen lassen will. — Schließlich hat § 15, beschränkt auf den 15jährigen Zeitraum des Zuschlags zur Steuer, der Geldentwertung Einfluß schaffen wollen auf den Ertragswert landwirtschaftlicher Grundstücke. Nach § 152 richtet sich der Ertragswert land-, forstwirtschaftlicher und gärtnerischer Grundstücke nicht nach dem tatsächlich erzielten Ertrage, sondern nach dem erzielbaren Ertrage, demjenigen, der nachhaltig erzielt werden kann, gleichviel, welcher Ertrag tatsächlich erzielt wird. § 15 Abs. 2 VStG. schreibt vor, daß auch der erzielte Ertrag berücksichtigt werden soll, und zwar der der drei letzten Jahre. Wie das „auch" lehrt, bestimmt sich also der Ertragswert erstens nach dem erzielbaren Ertrage, zweitens nach dem erzielten Ertrage der drei letzten Jahre. Es wird nicht gesagt, in welchem Verhältnisse der erzielbare und der erzielte Ertrag bestimmend sein sollen. Das bleibt also dem Belieben der Veranlagung überlassen. Auch das Wort „insbesondere" läßt nicht erkennen, daß vorwiegend der erzielte Ertrag entscheiden soll. Die natürliche Folge ist: war der erzielte Ertrag (wegen der Person des Wirtschafters oder durch besondere Ereignisse) geringer als der erzielbare, wird man ihm bei der Veranlagung keinen oder ganz geringen Einfluß gönnen. War der Ertrag hoch, so wird man ihn ohne weiteres für den nachhaltig erzielbaren ansehen. Es ist hier vom Reichstage ein absonderliches Gemisch von Berücksichtigung und Nichtberücksichtigung („insbesondere auch") der Geldentwertung geschaffen worden, dessen Handhabung im fiskalischen Sinne versucht werden wird.

Alle diese Bestimmungen gelten auch für die Vermögenszuwachssteuer (§§ 4 und 5 VZStG.). Das hat zur Folge: Die nicht realisierten Konjunkturgewinne unterliegen der Vermögenszuwachssteuer. Die Bedeutung dieser Vorschrift ist wie die Geldentwertung unabsehbar. Der Verkaufswert der Unternehmung am 31. Dez. 1922 wird mit dem Verkaufswerte nach Ablauf von je drei Jahren verglichen, ebenso der Ertragswert der Grundstücke, der maßgebende durchschnittliche Kurswert der Wertpapiere, der Verkaufswert sonstiger Gegenstände des steuerbaren Vermögens; der Wertzuwachs wird, sofern er in einer Vermehrung des Gesamtstandes des Vermögens zum Ausdruck kommt, besteuert. Der RFH. hatte erkannt (RFH. 6, 227), daß nach dem bisherigen Stande der Gesetzgebung der rechnerisch ermittelte Zuwachs Gegenstand der Besteuerung sei ohne Rücksicht auf die Geldentwertung. Hätte das Gesetz diesen Stand nicht geändert, so wäre einfach die Geldentwertung bei denen als Zuwachs besteuert worden, die unverändert im Besitze ihrer Sachgüter blieben. Dasselbe Grundstück in der Hand desselben Besitzers steigt im Werte nach Maßgabe der Geldentwertung, und diese scheinbare Wertsteigerung bildet Vermögenszuwachs. Dessen Besteuerung wird aber ausgeschlossen durch § 5 Abs. 2 VZStG. (lex Fischer). Bei Vergleichung des Anfangs- und Endvermögens soll die innere Kaufkraft der Mark an beiden Zeitpunkten berücksichtigt werden. Es sollen also Anfangs- und Endvermögen mit einem gleichgroßen Maßstabe Mark gemessen werden. Nur was dann als Zuwachs erscheint, wird besteuert. Die Vernünftigkeit und Notwendigkeit dieser Bestimmung leuchtet ein. Sie schließt grundsätzlich die Be-

steuerung jedes Scheingewinnes mit der VZSt. aus, indem sie den Fehler der Messung des Anfangs- und Endvermögens mit verschiedenen Markwerten verbessern will. Aber so einfach der Gedanke ist, so schwierig ist auch hier seine Ausführung. Denn es ist anzunehmen, daß der Wert Mark sich weiterhin in ganz verschiedenem Maße zu anderen Werten verändern wird, und ihn wieder zu messen fehlt jedes einheitliche Maß. Der § 5 kann so unmöglich den Finanzbehörden zur Anwendung in die Hand gegeben werden. Er bedarf eingehender Ausführungsbestimmungen, deren Wichtigkeit gesetzliche Regelung erfordert. Da Ende 1925 zum ersten Male Endvermögen festzustellen ist, kann weitere Klärung der Verhältnisse und wissenschaftliche Durcharbeitung der Frage abgewartet werden. Immerhin § 5 Abs. 2 ist der erste entscheidende Schritt, die Wirkung der Geldwertschwankung auf die steuerliche Belastung auszuschalten.

Die Bewertungsvorschriften des VStG. gelten nicht für die Erbschaftssteuer. Sie ist das wichtigste Gebiet, auf dem die RAbgO. noch unverändert Anwendung findet, also auch § 139 Abs. 2 in seiner ganzen Unklarheit. Eine Geldentwertung kennt bisher die Erbschaftssteuer nicht. Noch unverändert gelten die Sätze von 1919, die bei einem mindestens zehnfachen Geldwerte angemessen erschienen. So wünschenswert die Einheitlichkeit der Gesetze ist, so wäre dennoch die Ausdehnung der unklaren Kompromißgesetzgebung des § 15 VStG. auf Erbschaftssteuer durchaus unerwünscht mit Ausnahme des Abs. 5, der eine Bewertung der Wertpapiere nach dreijährigem Durchschnittskurse vorschreibt. Es kann zu großer Unbilligkeit führen, daß die im Nachlasse befindlichen Wertpapiere nach dem Kurse des Todestages bewertet werden, so daß der zufällige Zeitpunkt des Todes eine bei schwankenden Kursen ganz ungerechtfertigte Bedeutung für die Besteuerung hat. Dagegen darf eine Anpassung des Tarifs der Erbschaftssteuer und der Freigrenzen an die Geldentwertung schlechterdings nicht länger aufgeschoben werden. Wer als Sohn Sachgüter erbt, die 1919 auf 100000 ℳ zu bewerten waren, hatte nach der Absicht des Gesetzes 5000 ℳ, also 5% Erbanfallsteuer abzugeben. Hat sich aber der Wert desselben Gegenstandes inzwischen auf 1000000 ℳ gesteigert, so stellt sich die Steuer auf 167550 ℳ, also auf faßt 17%, lediglich als Folge der Geldentwertung. Genau derselbe Hausrat, 1919 mit 50000 ℳ bewertet, war nachlaßsteuerfrei, während er heute auf wenigstens 150000 ℳ bewertet, wenigstens 1000 ℳ Steuer zu tragen hat. Nimmt man hinzu, daß in zahllosen Fällen Kinder und Witwen auf den Nachlaß zu ihrer Ausbildung oder zum Unterhalt angewiesen sind, und was dazu heute erforderlich ist, so ist die Unerträglichkeit der Steuer bei heutigem Geldwerte offenbar. Die Lebensfähigkeit der Unternehmung wird durch sie untergraben, zumal wenn ein aus der Rentabilität abgeleiteter Verkaufswert des Geschäfts der Erbschaftssteuer unterworfen wird. Dann bedeutet die Besteuerung eine Kapitalentziehung, die das Existenzminimum des Unternehmens angreift. Deshalb darf der Ruf nach Änderung nicht verstummen.

Wertzuwachssteuer und Geldentwertung.[1])

Von Dr. Terhardt, Syndikus des Landkreises Dortmund.

Die Frage, ob bei der heutigen Entwertung der Mark beim Verkauf von Grundstücken noch eine „Wertzuwachs"-Steuer entfallen kann, ist viel umstritten. Im allgemeinen wird gefolgert: Wenn jemand ein Grundstück vor der jetzigen Geldentwertung für 10000 ℳ gekauft hat und es heute für 40000 ℳ verkauft, so liege doch trotz der um 30000 ℳ gesteigerten Verkaufssumme kein Wertzuwachs vor, weil heute die Mark 20—25 mal wertloser sei, wie vor jenem Zeitpunkte. Ein unter diesen Umständen getätigter Verkauf stelle vielmehr einen Eingriff in die Substanz des Vermögens dar.

Die hier beregte Frage hat bereits wiederholt die Verwaltungsgerichte beschäftigt. Erinnert sei diesbezüglich an die durch die Tagespresse bekannt gewordene Entscheidung des Bezirksausschusses Aachen v. 15. Juli 1921, welche dem oben wiedergegebenen Gedankengange folgt, den Verkauf eines Grundstücks zum heutigen Valutawert der Mark als einen Eingriff in die Vermögenssubstanz bezeichnet und demzufolge den Kläger von der Steuer freistellt. Eine ähnliche Stellungnahme hat neuerdings der Bezirksausschuß zu Cassel in seinem Urteil v. 21. Dez. 1921 eingenommen. Auch er hat den Kläger von der Wertzuwachssteuer freigestellt.

Die Gründe geben folgenden Gedankengang wieder: In § 1 Abs. 1 des Reichszuwachssteuergesetzes v. 14. Febr. 1911 heiße es: „Beim Übergange des Eigentums an inländischen Grundstücken wird von dem Wertzuwachse, der ohne Zutun des Eigentümers entstanden ist, gemäß den Vorschriften dieses Gesetzes eine Abgabe (Zuwachssteuer) erhoben." Es komme dabei auf den objektiven Wertzuwachs des Grundstückes an. Wann ein Wertzuwachs als vorhanden angesehen werden soll, ergebe sich aus § 8 Abs. 1 des Gesetzes, wo es heiße: „Als steuerpflichtiger Wertzuwachs gilt der Unterschied zwischen dem Erwerbspreise und dem Veräußerungspreise." Zur Zeit des Erlasses des Gesetzes habe der Nominalwert der Mark in einem gesetzlich vorgeschriebenen Verhältnis zum Werte des Goldes gestanden. Heute sei dies nicht mehr der Fall. Es frage sich also, ob der Gesetzgeber gewollt habe, daß bei einer derartigen Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse auch die in § 8 des Zuwachssteuergesetzes vorgeschriebene Berechnungsart weiterhin Anwendung zu finden habe, oder ob der gesetzgeberische Gedanke entgegen der positiven Vorschrift einen anderen Inhalt habe, nach dem der Richter sich mehr als nach dem Gesetzeswortlaut zu richten habe.

Zur Entscheidung dieser Frage verweist der Bezirksausschuß auf den § 16 des Gesetzes, der durch Hinzurechnung von Prozenten zum Erwerbspreise auf die Minderung des Geldwertes Rücksicht zu nehmen vorschreibe. § 16 Abs. 1 lautet:

„Dem Erwerbspreis werden für jedes Jahr des für die Steuerberechnung maßgebenden Zeitraums hinzugerechnet:

1. von dem Betrage des Erwerbspreises und der Anrechnungen nach § 14 Ziff. 1—3, § 15, der zusammen 100 ℳ, bei Weinbergen 300 ℳ für das Ar nicht übersteigt, 2½ vom Hundert;
2. von dem Mehrbetrage bei unbebauten Grundstücken 2, bei bebauten Grundstücken 1½ vom Hundert."

Nach Ansicht des Bezirksausschusses Cassel ist diese Hinzurechnung weniger Prozente heute gänzlich unzureichlich geworden. In der Bestimmung zeige sich aber klar und deutlich, daß nach Absicht des Gesetzgebers der Entwertung des Geldes Rechnung getragen werden sollte. Dieser Absicht werde man nur dann wahrhaft gerecht, wenn man in Abweichung vom Wortlaut des § 8, der unter ganz anderen Verhältnissen gewählt worden sei, die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse berücksichtige.

Die Richtigkeit dieser Auslegung ergebe sich auch noch aus anderem: Wenn heute ein Grundstück für Goldmark verkauft werde, so werde sich im allgemeinen aus der Preisdifferenz kein Wertzuwachs, sondern eine erhebliche Wertminderung ergeben. Ferner könne der Gesetzgeber unmöglich die Absicht gehabt haben, den Grundstückshandel vollständig lahmzulegen. Dies sei aber der Fall, wenn man sich nur an den Wortlaut des Gesetzes anklammere; denn es werde der heute für ein Grundstück im Verhältnis zum Erwerbspreis erzielte Mehrerlös nach den Sätzen des Gesetzes zum großen Teil fortgesteuert, und es sei somit dem Verkäufer unmöglich, ein gleichwertiges Grundstück für das verbliebene Kapital wieder zu erwerben. Hieraus ergebe sich auch die ratio legis: Es soll nur der objektive Wertzuwachs versteuert werden, den das Grundstück infolge seiner speziellen Beschaffenheit erlangt habe. Betroffen werden solle derjenige Grundstücksverkäufer, der infolge des Anwachsens der großen Städte, der Ausdehnung der Industrie, des Ausbaues der Verkehrsunternehmungen Gewinne realisiere, insbesondere der Grundstücksspekulant.

Aus dieser Begründung zieht dann der Bezirksausschuß den Schluß, daß der Kläger freizustellen sei.

So bestechend auch diese Ausführungen auf den ersten Blick sein mögen, so sind sie doch m. E. bei näherer Untersuchung nicht haltbar.

Was die juristische Seite der Frage angeht, so hat der Bezirksausschuß Cassel die letzte Konsequenz gezogen. Er hat das Reichszuwachssteuergesetz für nicht mehr anwendbar erklärt. Man wird die Tragweite dieser Entscheidung deshalb so besonders ernst einzuschätzen haben, weil die Fälle, auf die sie

[1]) Vgl. PrOVG. vom 14. März 1922, VII C 106/21, unten S. 960. D. S.

sich bezieht, zur Zeit die nach Anzahl weitaus überwiegenden sind, so daß der Ertrag der Steuer die Verwaltungskosten kaum mehr erreichen wird. Der Steuergläubiger wird also mit dem nahezu völligen Versiegen einer bisher nicht unergiebigen Steuerquelle zu rechnen haben, wenn die Entscheidung des Bezirksausschusses Cassel etwa allgemeine Billigung, auch des Revisionsgerichtes[2]) finden sollte. Das würde nur eine weitere Belastung der bereits heute bis zur Unerträglichkeit angespannten übrigen Steuern bedeuten.

Der Bezirksausschuß Cassel bringt den Grundsatz zur Anwendung: cessante ratione legis cessat lex ipsa. Man ist versucht, im Hinblick auf den einseitigen Gesetzgebungsakt, der allein aus dem Machtwillen des Gesetzgebers seine Berechtigung und seine Lebensdauer herleitet, den obigen Grundsatz abzulehnen und für die Aufhebung eines Gesetzes ein formelles Aufhebungs- oder Abänderungsgesetz als neuen Willensakt des Gesetzgebers zu fordern, indem man voraussetzt, daß der Gesetzgeber von höherer Warte aus wohl darüber ein Urteil zu fällen imstande ist, ob ein Gesetz wegen der Veränderung der Grundlagen, auf denen es beruht, aufhebungs- oder abänderungsbedürftig ist. Man wird auch deshalb hierzu neigen, weil sonst die Rechtssicherheit auf das empfindlichste beeinträchtigt werden könnte. Die Folge dieser Anschauung wäre die These: der Richter ist nicht befugt, ein Gesetz deshalb für unanwendbar zu erklären, weil sich die zugrundeliegenden Verhältnisse geändert haben; es ist vielmehr seine Pflicht, ein Gesetz so lange zur Anwendung zu bringen, bis es formell vom Gesetzgeber aufgehoben oder abgeändert ist.

Die Frage ist bestritten.

Will man aber den Grundsatz doch gelten lassen, so kann dies nur für den Fall sein, daß die Veränderungen nicht rein äußerliche, sondern daß sie das Lebensmark des Gesetzes zersetzende sind. Sie müssen das Wesen der zugrunde liegenden Gesetzesvorbedingungen innerlich umgestalten.

Die Untersuchung wird sich also darauf zu erstrecken haben, ob die Geldentwertung eine für das Wertzuwachssteuergesetz grundlegende Vorbedingung im Wesen geändert hat.

Der Bezirksausschuß Cassel folgert: das Gesetz will den objektiven Wertzuwachs besteuern. Ein objektiver Wertzuwachs kann aber nicht vorliegen, weil der Wert des Geldes gesunken ist. Daher ist das Gesetz unanwendbar. Was heißt objektiver Wertzuwachs? Dem Begriffe kann eine zweifache Bedeutung zugewiesen werden:

1. Objektiver Wertzuwachs ist die Wertsteigerung des Grundstücks, die einzig und allein auf die Mitwirkung der Gemeinschaft zurückzuführen ist. Ausscheiden muß jeder vom Eigentümer selbst erzeugte Wertzuwachs.
2. Objektiver Wertzuwachs ist der Unterschied zwischen dem in Geld ausgedrückten Wert des Grundstücks zur Zeit des Erwerbs und dem in Geld ausgedrückten Wert des Grundstücks zur Zeit der Veräußerung.

Bei der Formulierung des Begriffes „objektiver Wertzuwachs" hat dem Bezirksausschuß die erstere Bedeutung vorgeschwebt. Es ist an sich nicht zu leugnen, daß das Gesetz die Absicht hat, diesen unverdienten Konjunkturgewinn zu besteuern. Aber es leuchtet ohne weiteres ein, daß die Grenze zwischen dem durch den Eigentümer selbst erzeugten Zuwachs und der durch die wertschaffende Tätigkeit der Gemeinschaft gebildeten Wertsteigerung nicht zu ziehen ist. Es ist eine glatte Unmöglichkeit, zu bestimmen, wo das eine aufhört und das andere beginnt. Der Begriff in diesem Sinne trägt somit keine praktische Verwertbarkeit in sich, und der Gesetzgeber mußte deshalb versuchen, auf einem Umwege möglichst in die Nähe dieser Grenze zu kommen. Er hat sich mit einer Fiktion begnügen müssen, die im § 8 des Gesetzes enthalten ist. Hiernach soll der Wertzuwachs in dem Unterschied von Erwerbs- und Veräußerungs*preis* bestehen. Wertzuwachs im Sinne des Gesetzes ist also lediglich Preis-, nicht Wertdifferenz. Wert und Preis sind ganz verschiedene Begriffe. In der Regel drückt der Preis den Wert aus. Es ist dies aber durchaus nicht immer notwendig; vielmehr können Wert und Preis verschieden sein. Diesen Unterschied zwischen Preis und Wert macht auch das Gesetz bewußt und ausdrücklich, indem es im § 11 sagt: „Ist ein Preis nicht zu ermitteln, so tritt an dessen Stelle der Wert des Grundstücks." Diese Bestimmung kann nun aber nicht dahin ausgelegt werden, daß das Gesetz also doch auf den objektiven Wert des Grundstücks Rücksicht nimmt; denn die Bestimmung des § 11 ist so zu verstehen, daß für ganz bestimmte Einzelfälle die an sich mögliche Differenz zwischen Wert und Preis gesetzlich ausgeschaltet werden soll. Preis und Wert sollen gleich sein; denn der Begriff des Wertes in § 11 entspricht dem Begriffe des gemeinen Wertes (§ 12), und dieser ist nichts anderes, als der generalisierte Erwerbspreis. Also stehen sich auch in § 11 grundsätzlich Erwerbspreis und Veräußerungspreis einander gegenüber.

Wie scharf der Gesetzgeber zwischen Preis und Wert unterschieden hat, ergibt sich auch aus einer Erläuterung zu § 8, die in den amtlichen Mitteilungen über die Zuwachssteuer, Jahrg. 1911 S. 246 unter 1 enthalten ist: „Zweifelhaft ist geworden, inwieweit der Preis auch dann maßgebende Bedeutung hat, wenn er vom Werte abweicht. Das Gesetz knüpft die Steuerpflicht an den Eigentumsübergang als den Zeitpunkt, in welchem die Wertsteigerung in Geld oder Geldeswert eingesetzt wird. Das Maß dieser Umsetzung wird bestimmt durch den Unterschied zwischen dem Betrage, der für das Grundstück gezahlt und dem Betrage, der für das Grundstück erzielt worden ist, ohne Rücksicht darauf, welchen Wert das Grundstück beim Erwerb oder bei der Veräußerung gehabt hat."

Damit steht fest, daß bei Ermittlung des Wertzuwachses im Sinne des Gesetzes lediglich der Preis eine Rolle spielt, und es steht deshalb weiter fest, daß das für das Grundstück gezahlte Geld nur die volkswirtschaftliche Bedeutung eines Tauschmittels haben kann. (So auch Baak im Preußischen Verwaltungsblatt Bd. 43 S. 183 ff.) Denn unter Preis versteht die Volkswirtschaftslehre dasjenige Entgelt, das im Tausch für einen Gegenstand erzielt wird (Conrad). Dem Gelde als Tauschmittel fehlt aber begrifflich das wertvergleichende Moment für sich selbst, d. h. der für denselben Gegenstand zu verschiedenen Zeiten gezahlte Preis ist immer für sich allein zu betrachten. Man darf wohl sagen, der Preis ist höher, man wird sich aber hüten müssen zu sagen, der Wert des Gegenstandes sei höher. Der Wert des Gegenstandes kann bedeutend gesunken sein, z. B. durch Abnutzung, obwohl der dafür gezahlte Preis erheblich den ursprünglichen Einstandspreis übersteigt und umgekehrt.

Wenn nun also das Gesetz die scharfe Scheidung zwischen Preis und Wert macht und lediglich bei Ermittlung des Wertzuwachses die gezahlten Preise herangezogen wissen will, so bleibt für die Berücksichtigung des Wertes eines Grundstücks kein Raum mehr. Der Wert eines Grundstücks wird durch Gelo (Wertmesser) ausgedrückt, wobei jetzt das Geld als Wertfaktor (Wertträger) eingesetzt wird. Deshalb ist die Wertziffer des Grundstücks abhängig von dem jeweiligen Werte des Geldes. Wenn aber bei Ermittlung des Zuwachses der Wert eines Grundstücks keine Rolle spielen darf, so hat auch die Valutaschwankung des Geldes im Bereiche des § 8 des Wertzuwachssteuergesetzes grundsätzlich keine Bedeutung. Das heißt also: Der Unterschied zwischen Goldmark und Papiermark ist für die Ermittelung des Wertzuwachses, soweit § 8 in Frage kommt, grundsätzlich unbeachtlich.

Aus diesen Erwägungen ergibt es sich auch, daß ein objektiver Wertzuwachs im Sinne der oben wiedergegebenen zweiten Bedeutung im Wertzuwachssteuergesetz keine Beachtung finden kann. Dies festzustellen ist deshalb immerhin von einiger Bedeutung, weil in der Praxis vielfach eine nach dieser Richtung hin fehlerhafte Auffassung zu finden ist.

Es muß also daran festgehalten werden, daß der Gesetzgeber bei Ermittlung des Wertzuwachses nicht vom Werte eines Grundstücks, sondern vom Preise ausgegangen ist. Um nun, wie oben erwähnt, möglichst nahe an die Grenze des objektiven Wertzuwachses im Sinne der ersten Begriffsbestimmung heranzukommen, ist die Vorschrift des § 8 noch durch die weiteren Bestimmungen der §§ 10, 14, 15 und 16 ergänzt, indem gewisse Beträge dem Erwerbspreis hinzugerechnet bzw. vom Veräußerungspreise abgezogen werden sollen. So sollen gemäß § 10 vom Veräußerungspreise abgezogen werden die vom Verkäufer übernommenen Lasten, der Wert der Maschinen und der mit dem Boden noch zusammenhängenden

[2]) Inzwischen hat das Oberverwaltungsgericht entschieden. Es hat das Urteil des Bezirksausschusses Aachen aufgehoben und die Klage abgewiesen, den Kläger also zur Zahlung der Steuer für verpflichtet erklärt, und zwar in vollem Umfange. Vgl. Kommunale Rundschau vom 23. März 1922 S. 137. Der Wortlaut der Entscheidung ist aber noch nicht veröffentlicht.

Früchte. Dem Erwerbspreise sollen im wesentlichen hinzugerechnet werden die nachgewiesenen Kosten des Erwerbs und die Aufwendungen für Verbesserungen des Grundstücks (§ 14 und § 15). Endlich sind dem Erwerbspreise noch die in § 16 erwähnten Beträge hinzuzurechnen (siehe oben).

Auf diese Anrechnungen zum Erwerbspreise ist hier deshalb näher einzugehen, weil der Bezirksausschuß Cassel auf die Tendenz der Bestimmung des § 16 zur Auslegung des § 8 in seiner Entscheidung verweist.

Es ergibt sich bei Betrachtung der Bestimmungen der §§ 14 und 15 einerseits und des § 16 andererseits ein grundlegender Unterschied. Nach §§ 14 und 15 sollen dem Erwerbspreis die nachgewiesenen tatsächlichen Aufwendungen hinzugerechnet werden. In § 16 aber sollen angenommene Aufwendungen berücksichtigt werden, nämlich Aufwendungen, deren Unterlagen nicht mehr vorhanden oder nicht mehr nachweisbar sind. Weiter soll mit § 16 der Zuwachs aus der Besteuerung herausgehoben werden, der durch besonders sorgsame Bewirtschaftung sich erzielen läßt, und der nicht, weil er nicht nachzuweisen ist, unter die Bestimmung der §§ 14 und 15 fällt. Endlich soll auf eine etwaige Minderung des Geldwertes mit der Abfindung aus § 16 Rücksicht genommen werden (vgl. Cuno, Erläuterungsbuch zum Wertzuwachssteuergesetz 1912 S. 222, Vorbemerkung). Der § 16 stellt somit eine Pauschalberücksichtigung mehrerer Umstände dar, die möglicherweise auf den Zuwachs von Einfluß gewesen sind. Der Gesetzgeber hat damit auf den Nachweis des tatsächlichen Vorliegens dieser Umstände verzichten wollen. Er hat damit aber auch unzweideutig zum Ausdruck bringen wollen, daß mit den in § 16 festgesetzten Pauschalbeträgen alles nach dieser Richtung Beachtenswerte ein für allemal abgegolten sein soll. Man darf deshalb nicht sagen, weil der Gesetzgeber überhaupt an die Geldentwertung gedacht hat, hätte es in seiner Absicht gelegen, einer etwaigen Geldentwertung auch in ihrem ganzen Umfange Rechnung zu tragen. Dann hätte das Gesetz nicht eine feste Grenze aufrichten dürfen. Wie weit überhaupt eine Geldentwertung auf die Bildung des Erwerbspreises von Bedeutung ist, ist zahlenmäßig gar nicht nachzuweisen. Darum kann der Gesetzgeber, wenn er überhaupt auf die Geldentwertung Rücksicht nimmt, dies gar nicht anders erreichen, als durch Schaffung einer Pauschale. Es widerspricht aber dem Sinne einer derartigen Pauschalbestimmung, aus ihr mit Rücksicht auf eine mit eingeschlossene Einzelheit weitere Schlüsse zu ziehen, als der Gesetzgeber dies ausdrücklich für zulässig erklärt hat. Daraus ergibt sich, daß für den Umfang der jetzigen Geldentwertung auch mit § 16 keine Möglichkeit der Beachtung geschaffen ist. Die dem § 8 vom Bezirksausschuß unter Hinweis auf § 16 gegebene Auslegung geht also in diesem Sinne über das berechtigte Maß hinaus.

Jedoch ist mit diesem Ergebnisse der Entscheidung des Bezirksausschusses, soweit sie sich auf § 16 beruft, noch nicht Genüge getan. Es muß vielmehr noch die Frage aufgeworfen und beantwortet werden: Ist denn überhaupt die Geldentwertung kausal für das angebliche Fehlen eines Wertzuwachses?

Ich stehe nicht an, diese Frage zu verneinen. Denn ein Grundstück ist in sich ein Wertträger; es verliert seinen Wert, man darf wohl sagen, niemals, insbesondere aber nicht durch die Entwertung des zweiten Wertträgers, des Geldes. Normalerweise drückt sich dann der Preis des Grundstücks lediglich durch eine entsprechend größere Betragszahl aus. Wenn dies heute nicht der Fall ist, so sind dafür in ganz überwiegendem Maße andere Umstände maßgebend, als die Entwertung der Mark. Es genügt, an die künstliche Niederhaltung der Mieten zu erinnern. Wenn diese rein äußerlichen Umstände beseitigt sind, wird automatisch sich der Preis eines Grundstücks durch eine erhöhte Geldbetragszahl ausdrücken. Darum ist es grundsätzlich verfehlt, den § 16 überhaupt mit Rücksicht auf die heutigen Valutaverhältnisse in der Weise heranzuziehen, wie der Bezirksausschuß dies tut. Es kann dies deshalb nicht dem Gedanken des Gesetzgebers entsprechen, weil er bei Schaffung des § 16 gar nicht an die heutigen, nicht auf den Unterschied von Gold- und Papiermark zurückzuführenden künstlich geschaffenen Preisverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt gedacht hat. Soweit aber im übrigen die Entwertung des Geldes von Einfluß auf die Preisbildung sein sollte, muß es bei der völligen Unwägbarkeit dieser Erscheinung auch heute mit der Bestimmung des § 16 sein Bewenden haben.

Es ergibt sich somit, daß eine Heranziehung der §§ 8 und 16 zur Begründung der Entscheidung des Bezirksausschusses abwegig ist.

Aber auch mit diesem Ergebnis ist die Frage noch nicht entschieden. Wenn der Grundsatz: cessante ratione legis cessat lex ipsa von Bedeutung für das Wertzuwachssteuergesetz sein soll, dann muß weiter nachgewiesen werden, daß heute im Grundstückspreise überhaupt ein Wertzuwachs nicht enthalten sein kann, d. h. also, daß ein Verkäufer unter den heutigen Verhältnissen keinen unverdienten Konjunkturgewinn zu verzeichnen hat. Nur dann ist die ratio legis durch veränderte Verhältnisse so zersetzt, daß das Gesetz als gegenstandslos und schädlich angesprochen werden muß. Hierbei tritt nun der Grundfehler der gegensätzlichen Anschauung klar zutage: Nicht der Geldwert darf bei Ermittelung des Wertzuwachses berücksichtigt werden, wie dies oben dargelegt wurde, sondern es müssen hierzu andere Grundstücke herangezogen werden. Bringt man aber z. B. ein ländliches Grundstück mit einem städtischen in Beziehung, so wird man auch heute noch eine Preisdifferenz zugunsten des letzteren feststellen können. Woher dies anders, als durch die wertschaffenden Maßnahmen der Allgemeinheit! Es ist also auch heute im Grundstückspreis noch ein unverdienter Konjunkturgewinn enthalten. Es muß ferner gesagt werden, daß der Grundstücksbesitzer und -verkäufer sich heute immer noch besser steht, als der Kapitalbesitzer. Dieser erleidet durch die Entwertung des Geldes einen zeitigen Verlust um das Zwanzig- bis Fünfundzwanzigfache. Der Grundbesitzer hat jedoch seinen Wert behalten, wenn er ihn auch zurzeit nicht voll realisieren kann. In den weitaus meisten Fällen braucht er ja auch nicht zu verkaufen und kann bessere Zeiten abwarten. Jedenfalls haben sich zurzeit die Grundstückspreise im Vergleich zu der Zeit vor der allgemeinen Geldentwertung etwa vervierfacht. Während der Kapitalbesitzer, der früher ein solches von 25000 ℳ Goldmark besaß, heute ein solches im Werte von nur 1000 Goldmark sein eigen nennt, erzielt der Verkäufer eines Grundstücks, das er früher für 25000 ℳ Gold gekauft hat, heute einen Preis von 100000 Papiermark, gleich 4000 Goldmark. Diese Besserstellung des Grundbesitzers wird man unmöglich allein auf sein eignes Verdienst zurückführen dürfen. In ihr ist ein gut Teil auf die wertschaffenden Maßnahmen der Gemeinschaft zu buchen, die selbstredend auf eine längere Entwicklung zurückgeführt werden dürfen. Es ist daher durchaus nicht abwegig, auch heute noch von einem unverdienten Konjunkturgewinn zu sprechen. Und dies ist um so berechtigter, wenn man den heutigen Grundstücksverkauf als ein Spekulationsgeschäft bewertet. Den für das Grundstück erzielten Erlös wird der Verkäufer nicht vertun, sondern ihn irgendwie gewinnbringend anlegen und im übrigen auch auf das Steigen der Mark rechnen. Man wird nicht bestreiten können, daß alsdann immerhin ein beachtlicher Gewinn aus dem heute verkauften Grundstück herausspringt, der entweder dem Verkäufer oder seinen Erben zukommt. Es ist eine bekannte Tatsache, daß sich die Eigentümer von Grundstücken heute nur schwer zu einem Verkaufe entschließen. Der Eigentümer wird nur dann verkaufen, entweder, wenn er, wie dies durchaus nicht selten schon geschieht, auf den erwähnten Spekulationsgewinn hofft, oder aber, wenn ihn die Verhältnisse zwingen, zu verkaufen. Diese Verödung des Grundstücksmarktes ist aber nicht auf den Einfluß des Wertzuwachssteuergesetzes zurückzuführen, wie der Bezirksausschuß dies tut, sondern hängt aufs innigste zusammen mit unserer trostlosen allgemeinen innen- und außenpolitischen Lage, von der, wie Strahlen, Valutaelend und, damit gleichwertig, Verödung des Grundstücksmarktes ausgehen. Sie zu ertragen, ist heute jedermanns Pflicht. Der Verkäufer eines Grundstücks trägt seinen Teil durch die Zahlung der Wertzuwachssteuer. Wenn sie ihn auch heute härter trifft, wie ehedem, so teilt er damit nur das Schicksal seiner Volksgenossen, die, wie er, unter den Zeitzuständen leiden. Für ihn aber ist die Entrichtung der Zuwachssteuer immer noch leichter, weil er, wie gesagt, besser gestellt ist, wie viele andere Steuerzahler. Darum ist das Verlangen auf Zahlung der Zuwachssteuer kein unbilliges Ansinnen an ihn. Würde man ihn von der Zahlung freistellen, so würde dies zweifellos eine einseitige Bevorzugung gegenüber seinen Volksgenossen darstellen, und deshalb erscheint ein freistellendes Urteil auch als ein soziales Unrecht.

Wenn oben gesagt worden ist, daß heute nur der Spekulant oder derjenige sein Grundstück verkauft, der dazu gezwungen ist, so wird man de lege ferenda sagen müssen, daß das Gesetz auch in seiner heutigen Fassung dem ersteren gegenüber durchaus berechtigt ist. So weit es sich aber um den handelt, der verkaufen muß, ist eine Erweiterung des § 16 zur Abmilderung von Härten wohl angebracht. Darüber mag der Gesetzgeber entscheiden. So lange aber keine Abänderung des § 16 durch den Gesetzgeber beschlossen und verkündet ist, so lange muß sich der Richter an die bisherigen Bestimmungen halten. Denn es gibt auch heute noch einen unverdienten Konjunkturgewinn beim Verkauf eines Grundstücks, und solange dieser vorhanden ist, ist auch die ratio legis unversehrt.

Die Entscheidung des Bezirksausschusses Cassel muß daher, ebenso wie die des Bezirksausschusses Aachen, als Fehlspruch bezeichnet werden.

Die hier besprochene Frage ist neuerdings auch von besonderer Bedeutung für die Gemeinden geworden, nachdem ihnen in Preußen die Einführung kommunaler Wertzuwachssteuerordnungen unter Ausschaltung des Reichswertzuwachssteuergesetzes ermöglicht ist. Gegen diese Steuerordnungen richtet sich eine Eingabe der Handelskammer Bochum an die preußischen Minister des Innern und der Finanzen vom 10. Nov. 1921, die zugleich im Namen von 19 anderer Handelskammern sowie weiterer Verbände im wesentlichen dieselben Gedanken enthält, wie die Entscheidungen der Bezirksausschüsse Aachen und Cassel. Ein Erlaß des Ministers des Innern v. 17. Dez. 1921 IV St 884 FinMin. II A 2 2315 nimmt von dieser Eingabe nur insoweit Notiz, als darin bestimmte Anregungen zur Erweiterung der im § 16 des Reichsgesetzes niedergelegten Gedanken, soweit sie sich auf die Geldentwertung beziehen, gegeben sind. Entweder soll zu dem reinen Erwerbspreis ohne Hinzuziehungen vor Feststellung des steuerpflichtigen Wertzuwachses ein näher zu bestimmender prozentualer Zuschlag hinzugerechnet oder der Steuerpflichtige ohne Antrag nur zu einem Bruchteil veranlagt werden. Beide Möglichkeiten sind zweifellos beachtenswert, soweit es sich um einen Verkäufer handelt, der durch die Verhältnisse zum Verkauf seines Grundstücks gezwungen wird, und sie werden in den kommunalen Steuerordnungen ihren Niederschlag finden. Grundsätzlich, und das ist das Bedeutungsvolle dabei, ist damit aber auch entschieden, daß seitens der Ministerien das Vorhandensein eines Wertzuwachses auch heute noch anerkannt wird.

Aus dem Rechte der Grunderwerbsteuer.

I.

Wichtige Fragen aus dem Rechte der Grunderwerbsteuer.[1])

Von Reichsfinanzrat Dr. Boethke, München.

Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer gehören in gewisser Hinsicht zusammen. Ja, die Grunderwerbsteuer führte früher meist selbst den Namen Umsatzsteuer oder Umsatzstempel, obwohl diese Bezeichnung auf unbewegliche Sachen wenig paßt. Beide Steuern knüpfen sich an Verschiebungen der Verfügungsmacht über Sachen, und bei der Umsatzsteuer kommen noch Leistungen anderer Art hinzu. Man sollte meinen, daß eine reinliche Scheidung der Gebiete beider Steuern stattgefunden habe derart, daß die GrErwSt. unbewegliche Sachen trifft, und daß der Umsatzsteuer das übrige zugewiesen ist. Dem ist aber nicht so. Auch die Umsatzsteuer bezieht sich auf die Verschiebung (den Umsatz) von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten. Allerdings findet sich im Umsatzsteuergesetze keine unmittelbare Bestimmung, die das ergibt. Denn unter die Begriffe „Lieferungen" und „Leistungen" (§ 1 Ziff. 1) kann man Grundstücksumsätze nicht ohne weiteres bringen. Allein mittelbar ist die Steuerpflicht des Grundstücksumsatzes aus § 1 Ziff. 3 zu folgern, wo von Versteigerungen die Rede und Steuerfreiheit vorgesehen ist für Versteigerungen von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten. Wollte das Gesetz die Grundstücke aus seinem Bereiche überhaupt ausschließen, so hätte es dieser Ausnahmebestimmung nicht bedurft. Es kommt noch hinzu, daß die Begründung des Umsatzsteuergesetzes 1918 eine entsprechende Absicht erkennen läßt. Demgemäß hat auch der Reichsfinanzhof entschieden[2]). Der RFH. scheint anzunehmen, daß der Grundstücksumsatz unter die „sonstigen Leistungen" falle. Nach § 1 Ziff. 3 ist er aber zu den „Lieferungen" zu rechnen. Mit Unrecht wird gegen die hier vertretene Auffassung geltend gemacht, daß eine Doppelbesteuerung stattfinde; denn es gibt keinen Rechtssatz, der Doppelbesteuerungen verbietet, mögen diese auch noch so unerwünscht sein. Die doppelte Besteuerung von Grundstücksumsätzen greift aber nur dann Platz, wenn die Grundstücke innerhalb eines Gewerbes umgesetzt werden. Die Umsatzsteuer trifft deshalb Veräußerungen durch Bodengesellschaften, durch Güterhändler, durch Bauunternehmer, die Grundstücke kaufen, bebauen und wieder verkaufen. Auch Hilfsgeschäfte eines Handelsgewerbes, das sich sonst nicht auf Grundstücksumsätze erstreckt, gehören hierher, z. B. wenn eine Aktiengesellschaft ein Gastwirtschaftsgrundstück, das sie nebenher betreibt, veräußert. Die Steuer ist in solchen Fällen recht hoch, nämlich gewöhnlich 6% GrErwSt. und zurzeit 1½ % Umsatzsteuer (später 20%), und es wäre zu wünschen, daß die Doppelbesteuerung beseitigt wird.

Umsatz beweglicher Sachen (und auch wohl von Grundstücken) im Sinne des Umsatzsteuergesetzes liegt vor, sobald die Verfügungsmacht auf einen anderen übergeht. Eigentumsübergang ist nicht erforderlich, wenn er auch gewöhnlich mit dem Übergange der Verfügungsmacht zusammenfällt. Bei der GrErwSt. ist das von jeher anders gewesen. Die Stempelgesetze knüpften die Steuerpflicht an die Urkunde, die kommunalen Umsatzsteuerordnungen an das schuldrechtliche Geschäft (das nicht stets mit der Urkunde zusammenfällt) oder an den Eigentumsübergang oder auch an diesen und an das schuldrechtliche Geschäft, wenn ein Jahr ohne Eigentumsübergang verstrichen ist. Nirgends war das eigentliche Umsatzgeschäft, nämlich die Übergabe des Grundstücks (§ 446 BGB.) Steuergegenstand. Das hatte ein Auseinanderklaffen zwischen dem wirtschaftlichen und dem Rechtsvorgange zur Folge, und daraus erklärten sich die vielen Unstimmigkeiten, die zu Unzufriedenheit der Beteiligten, zu Steuerumgehungen und -hinterziehungen führten. Das GrErwStG. hat daran nichts Wesentliches geändert.

Die Steuerpflicht knüpft sich an den Übergang des Eigentums (§ 1), und § 4 bestimmt noch, daß die Steuerpflicht begründet wird durch die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch oder, wenn es einer solchen zum Übergange des Eigentums nicht bedarf, durch den Vorgang, der die Rechtsänderung bewirkt. Ich habe den § 4 eigentlich immer für überflüssig gehalten, bin aber neuerdings zu andrer Ansicht bekehrt worden. Durch § 4 wird klipp und klar festgestellt, daß der juristische Eigentumsübergang besteuert werden soll, während man ohne § 4 auf den Gedanken kommen könnte, daß auch oder allein der sog. wirtschaftliche Eigentumsübergang Gegenstand der Steuerpflicht sein könnte. Denn durch § 80 Abs. 1 Satz 1 der RAbgO. ist das sog. wirtschaftliche Eigentum anerkannt. („Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt.") Dieser Begriff ist im Steuerwesen nicht neu. Man hat ihn schon früher bei Einkommen- und Vermögenssteuern gekannt. Ich persönlich habe ihn stets verworfen, weil er überflüssig und verschwommen ist. Er beruhte früher auf einer Verwechselung von Eigentum und Vermögen. Zu meinem Vermögen können auch Gegenstände gehören, die nicht mein Eigentum sind. Wenn ich z. B. ein gekauftes Grundstück übergeben erhalten habe, aber noch nicht als Eigentümer eingetragen bin, so gehört das Grundstück zu meinem Vermögen. Es unterliegt der Vermögenssteuer, und das Einkommen, das ich erziele, ist Einkommen aus Grundvermögen. Um zu dieser Weisheit

[1]) Nach einem Vortrage, gehalten am 18. März 1921 in der Juristischen Studien-Gesellschaft in München.

[2]) Es seien folgende Entscheidungen angeführt: 3. März 1920 II A 28/20 (RFH. 2, 176 = RStBl. 20, 240), 3. März 1920 II A 71/20 (RStBl. 1920, 241 = JW. 1920, 574), 3. März 1920 II A 193/19, 3. Dez. 1920 II A 357/20 (RStBl. 1911, 56), 23. Dez. 1920 II A 384/20, 28. Dez. 1920 II A 350/20 (RFH. 4, 183), 28. Jan. 1921 (RFH. 4, 278 = JW. 1921, 490), 8. April 1921 II A 387/20 (JW. 1921, 1123).

zu gelangen, bedarf man nicht des Begriffes des wirtschaftlichen Eigentums. Indessen die RAbgO. hat den Begriff nun einmal, und man muß sich mit ihm abfinden. Aber für das GrErwStG. sollte er ganz ausgeschaltet werden, weil es offensichtlich nur mit bürgerlich-rechtlichem Eigentum zu tun haben will, wo es nicht selbst etwas anderes vorschreibt wie in § 6. Eine (aber nur scheinbare) Ausnahme kann für § 3 zugestanden werden. Dort heißt es: „Werden alle Anteile einer Personenvereinigung . . ., zu deren Vermögen Grundstücke gehören, in der Hand eines Teilhabers vereinigt . . ., so wird die Vereinigung dem Übergange des Eigentums an dem Grundstück gleichgeachtet." Der RFH. hatte es in einer Entscheidung (RFH. 6, 334) mit dem Falle zu tun, daß, als sämtliche Anteile einer GmbH. in einer Hand vereinigt wurden, die Gesellschaft ein gekauftes Grundstück zwar schon im Besitze, aber nicht im Eigentum hatte. Der RFH. hat hier den § 80 der RAbgO. angewendet und ausgeführt, daß das bloße wirtschaftliche Eigentum genüge. Es müsse aber zu der Übergabe noch etwas hinzukommen, z. B. die Bezahlung des Kaufpreises. Dies letzte halte ich nicht für richtig. Denn schon die Übergabe allein erzeugt wirtschaftliches Eigentum. Kreditierung an Stelle Bezahlung muß genügen (vgl. Arlt bei Mrozek, RAbgO. § 80 Anm. 3a). Allein, der Heranziehung des § 80 hätte es gar nicht bedurft, weil es im § 3 nicht heißt: „denen Grundstücke (zu Eigentum) gehören", sondern „zu deren Vermögen Grundstücke gehören". Bedenklicher ist die Anwendung des § 80 in einem anderen Falle, den der RFH. zu entscheiden hatte (RFH. 5, 63). Es hatte sich jemand bei Veräußerung eines Grundstücks die darauf stehende Scheune zum gelegentlichen Abbruch vorbehalten. Der RFH. hat ausgeführt, daß die Scheune zwar rechtlich, nicht aber wirtschaftlich in das Eigentum des Käufers übergegangen sei und deshalb für die Steuer nicht in Betracht komme. Wie nun, wenn nachträglich die Beteiligten anderer Ansicht werden und die Scheune dem Käufer überweisen, was formlos geschehen kann? Wird dann für die Scheune allein GrErwSt. erhoben?

Besonders klar tritt die Zwiespältigkeit, die durch Anwendung des § 80 entstehen kann, beim sog. fiduziarischen Eigentum (Treuhandeigentum) in die Erscheinung, das neuerdings auffallend oft den RFH. beschäftigt hat. Daß dieses Eigentum wirkliches Eigentum im Rechtssinne und nicht etwa Scheineigentum bedeutet, ist allgemein anerkannt (RG. 85, 365). Ich setze einen einfachen Fall. A. erwirbt für B. ein Grundstück als Treuhänder, etwa weil B. nicht erwerben kann (wie ein nicht rechtsfähiger Verein) oder nicht erwerben will (z. B. um das Grundstück dem Zugriffe der Gläubiger zu entziehen). Nunmehr ist A. juristischer, B. sog. wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. JW. 1910, 4). Wenn A. das juristische Eigentum auf B. übertragen will, ist Auflassung nebst Eintragung nötig, und es wird nach § 4 Steuerpflicht ausgelöst (RFH. 8, 89). Dasselbe trifft zu, wenn ein anderer Treuhänder (C.) eintreten soll. Dann ist Auflassung von A. an C. nötig. Umgekehrt kann B. das wirtschaftliche Eigentum an A. übertragen. Das ist formlos möglich. Dasselbe trifft zu, wenn B. das wirtschaftliche Eigentum auf D. übertragen will. Sind diese Übertragungen auch steuerpflichtig? Das wird man unbedingt verneinen müssen. Es würden sonst ja zwei Steuerreihen nebeneinander hergehen: die Besteuerung der Rechtsvorgänge und die Besteuerung der wirtschaftlichen Vorgänge (die übrigens letzten Endes auch Rechtsvorgänge sind). Wollte man umgekehrt nur den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums steuerlich erfassen, so würde sich alles umdrehen. Es würden steuerfrei sein die Übertragungen von A. an B. und von A. an C., während die Übertragungen von B. an A. und von B. an D. steuerpflichtig wären.

Die Doppelläufigkeit des juristischen und wirtschaftlichen Eigentums führt auch sonst zu eigenartigen Blüten. Es sei folgender Fall hervorgehoben, der auch den RFH. beschäftigt hat (RFH. 8, 89). A. begründet mit B. eine GmbH. und bringt ein Grundstück ein. Die Einbringung löst Grunderwerbsteuerpflicht aus. Sodann erwirbt A. den Geschäftsanteil des B. Dieser Vorgang ist wiederum steuerpflichtig (§ 3), und zwar nach dem vollen Werte des Grundstücks (RFH 7, 175). A. beruft sich aber auf § 23a 3, wonach die Steuerstelle im Falle der Steuerpflicht nach § 1 die Steuer auf Antrag zu erlassen oder zu erstatten hat bei Rückerwerb des Eigentums innerhalb zweier Jahre seit der Veräußerung. A. geht davon aus, daß § 23a auch im Falle der Steuerpflicht nach § 3 anwendbar sei (bestritten, aber hier als richtig angenommen) und erwägt: Er habe zunächst (juristisches) Eigentum am Grundstück gehabt und sei jetzt wieder Eigentümer (wirtschaftlicher) geworden; deshalb sei er von beiden Steuern zu befreien. Nach § 3 werde die Vereinigung der beiden Geschäftsanteile in seiner Hand dem Übergange des Eigentums an dem Grundstücke gleichgeachtet. Daß das von A. gewollte Ergebnis abzulehnen ist, dürfte klar sein. Es ist unmöglich, den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums auch dann als Rückerwerb des Eigentums anzusehen, wenn das frühere Eigentum juristisches war. § 3 darf nicht über seinen eigentlichen Anwendungsfall Geltung haben. § 23a 3 kann in den Fällen des § 3 höchstens dann anwendbar sein, wenn, um bei unserem Beispiel zu bleiben, B. später seinen Geschäftsanteil wieder erwirbt und so res integra wiederhergestellt wird. Aber auch das verneine ich. Merkwürdigerweise kommt Hagelberg in seinem Erläuterungsbuch (§ 23 Anm. 7) zu demselben Ergebnis wie A.

Wie schon angedeutet, kennt das GrErwStG. in § 6 eine Art wirtschaftlichen Eigentums, wo bestimmt ist: „Steuerpflichtig ist auch ein Rechtsvorgang, der es ohne Übertragung des Eigentums einem anderen ermöglicht, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen." Obwohl der Wortlaut hier mit § 80 der RAbgO. im wesentlichen übereinstimmt, kann man ihm doch nicht denselben Sinn unterlegen wie dort. Denn es kann nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen sein, schon die bloße Übergabe des Grundstücks, mag auch der Preis schon gezahlt sein, grunderwerbsteuerpflichtig nach § 6 zu machen. Dann wäre ja die Steuerpflicht an die Übergabe geknüpft, was gerade vermieden werden sollte. Fehlt zum juristischen Eigentumsübergang nur noch die Auflassung und Eintragung, so wird nach § 5 Abs. 1 das schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft, nicht aber die Übergabe, steuerpflichtig, wenn ein Jahr verstrichen ist. Danach muß der Satz aufgestellt werden, daß die im Rechte vorgesehenen rechtsgeschäftlichen Typen schuldrechtlicher oder beschränkt dinglicher Natur für sich allein niemals als Ersatzgeschäfte für die Eigentumsverschaffung gelten können (Boethke-Bergschmidt, GrErwStG. § 6 Anm. 3 Abs. 1). Außer dem bloßen Kaufvertrag mit der Übergabe sind aus § 6 auszuschließen: die bloße Bestellung eines Nießbrauchs und eines Erbbaurechts (für dieses in der Begründung des Gesetzes anerkannt). Hierher gehört auch z. B. das Tonausbeutungsrecht, das ein Eigentümer auf seinem Grundstück einem anderen auf lange Zeit einräumt. Der RFH. (RFH. 7, 181) hat jedoch eine solche auf 30 Jahre berechnete Bestellung eines Tonausbeutungsrechts in dem Falle dem § 6 unterworfen, daß der Eigentümer sich durch einen Verkaufsantrag auf 30 Jahre band, und daß im Falle der Annahme des Antrages die für das Tonausbeutungsrecht sofort gezahlte Vergütung als Kaufpreis gelten sollte.

Schwierigkeit bereitet die Abgrenzung des § 6 gegen § 5 Abs. 4 Ziff. 5. Hier ist bestimmt, daß als Veräußerungsgeschäfte, die nach Ablauf eines Jahres steuerpflichtig werden, auch Rechtsgeschäfte anzusehen sind, durch die jemand ermächtigt wird, ein Grundstück ganz oder teilweise zu veräußern. Der RFH. hat die Grenze darin gefunden, daß § 6 die wirtschaftliche, § 5 Ziff. 4 die rechtliche Möglichkeit, über das Grundstück zu verfügen, voraussetzt (RFHE. 7, 248). Auch § 5 der RAbgO. grenzt hart an § 6 des GrErwStG. In § 5 der RAbgO. ist bestimmt, daß durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Diese Vorschrift, die noch näher umgrenzt ist, hat bekanntlich bei den Beratungen der RAbgO. in der Nat.-Vers. viel Staub aufgewirbelt. Auf der einen Seite versprach man sich von ihr goldene Berge, auf der anderen Seite befürchtete man eine Gefährdung des redlichen Geschäftsverkehrs. Ich habe mich schon vor Erlaß des Gesetzes dahin ausgesprochen, daß der § 5 an viel zu viele Voraussetzungen geknüpft sei, als daß einerseits die großen Hoffnungen in Erfüllung gehen könnten und andererseits die weitgehenden Befürchtungen wahr werden müßten (PreußVerwBl. 41, 121). Gleichwohl war ich damals ein Gegner des § 5 und bin es auch heute noch. Meine Voraussage hat sich bis jetzt bewahrheitet. Denn wenn man sich nach der den § 5 betreffenden Rechtsprechung umsieht, so findet man nur verhältnismäßig wenig, und das, was man findet, bezieht sich zumeist

auf die Grunderwerbsteuer, bei der man sich auch anders helfen könnte, wie die früheren Gemeindesteuerordnungen lehren, die teilweise überraschend erfolgreich den Grunstücksschiebungen zu Leibe gingen. Von den Entscheidungen zur GrErwSt. verneint zudem ein Teil die Anwendbarkeit des § 5.

Ein typischer Fall für die Anwendung des § 5 ist folgender: Ein Grundstückshändler kauft ein Grundstück, läßt sich aber nicht das Eigentum übertragen. Nachdem er es an einen Dritten weiterverkauft hat, vereinbart er mit dem ersten Verkäufer Aufhebung des ersten Kaufvertrages und veranlaßt den ersten Verkäufer, einen gleichen Vertrag mit dem Dritten zu schließen. Der aufgehobene Vertrag ist nach § 23b 2 steuerfrei, und es wird nur eine Steuer für den letzten Vertrag oder für die aus ihm folgende Eigentumsübertragung erhoben. Die Aufhebung des Vertrags ist aber eine dem wirtschaftlichen Vorgange nicht entsprechende ungewöhnliche Rechtsform, und da auch die sonstigen Voraussetzungen des § 5 gegeben sind, so wird die Steuer so gestaltet, als ob ein Kaufvertrag A.—B., ein Kaufvertrag B.—C. und ein Eigentumsübergang A.—C. stattgefunden hätten. Das Geschäft B.—C. bleibt als dem Eigentumsübergang unmittelbar vorausgegangen nach § 5 Abs. 3 frei, so daß eine doppelte Steuer fällig wird. So auch der RFH. 6, 118.

Dagegen hat der RFH. in folgenden zwei Fällen die Anwendung des § 5 abgelehnt, weil die Aufhebung des Vertrages dem wirtschaftlichen Vorgang entsprach.

1. A. verkauft ein Grundstück an B. für 1 Million Mark. Nach Abschluß des Vertrages findet sowohl A. als auch B. einen anderen Kaufliebhaber. A. kann 2,1 Millionen, B. 1,4 Millionen erhalten. A. bewegt den B., ohne seine Karten aufzudecken, den Vertrag gegen eine Entschädigung von 0,6 Millionen rückgängig zu machen, und verkauft nun das Grundstück an C. A. hat also einen Vorteil von 0,5 Millionen, B. einen Vorteil von 0,6 Millionen erlangt. Das Geschäft A.—B. ist steuerfrei nach § 23b 2; nur das Geschäft A.—C. ist steuerpflichtig.

2. B. steht mit A. in Verhandlungen über einen Grundstückskauf. Als die Verhandlungen schon weit fortgeschritten sind, muß B. plötzlich verreisen. Der Grundstücksmakler glaubt, daß B. vom Kaufe absehen will und führt dem A. einen anderen Käufer (C.) zu, mit dem alsbald ein Vertrag zustande kommt. B. kehrt zurück und macht dem Makler Vorwürfe. Dieser weist dem C. ein anderes Grundstück zu und veranlaßt den A. und C., den Vertrag aufzuheben; sodann schließt A. mit B. ab. Das Geschäft A.—C. ist frei, nur das Geschäft A.—B. wird besteuert.

Die Kettengeschäfte bereiten große Schwierigkeiten. Man muß unterscheiden zwischen Ketten, die alsbald zum Eigentumsübergange führen, und solchen, denen der Eigentumsübergang erst nach mehr als Jahresfrist folgt. Die Ketten dieser Art stellen sich folgendermaßen dar:

Schuldrechtliches Geschäft	A.	—	B.
"	"		B.—C.
"	"		C.—D.
Sachenrechtliches Geschäft	A.	—	D.

Alles geht innerhalb eines Jahres vor sich. Steuerpflichtig ist jedenfalls A.—D., ferner A.—B. und B.—C., während C.—D. frei bleibt, weil es dem Eigentumsübergange unmittelbar vorangegangen ist. Alle Geschäfte müssen miteinander in Zusammenhang stehen. Kommt der Eigentumsübergang A.—D. erst nach mehr als Jahresfrist seit Abschluß von C.—D. zustande, so ist jedes der drei ersten Geschäfte für sich zu betrachten und zu besteuern. Jedes wird nach Ablauf eines Jahres seit seinem Abschluß steuerpflichtig, und es ist gleichgültig, ob sie miteinander im Zusammenhang stehen oder nicht. Liegt neben ihnen noch ein Geschäft A.—E., so wird auch dieses für sich besteuert. Es kommen Kombinationen vor. Neben der durch Eigentumsübergang A.—D. geschlossenen Kette kann noch eine offene Kette A.—F., F.—G. usw. und außerdem noch Einzelgeschäfte z. B. A.—E. stehen. Dann werden alle Ketten, geschlossene und offene, sowie die Einzelgeschäfte für sich betrachtet. Neben der geschlossenen Kette können allerdings die offenen und die Einzelgeschäfte in der Regel nicht bestehen bleiben; sie drängen zur Aufhebung der Geschäfte, obwohl die Erfüllung nicht ohne weiteres als unmöglich bezeichnet werden kann. Es bleibt den Beteiligten im Falle der Aufhebung überlassen, den Steuererlaß nach § 23 zu beantragen (vgl. hierzu RFH. 7, 270).

Streitig ist, wie im Zwangsversteigerungsverfahren bei Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot zu verfahren ist. Der RFH. steht auf dem Standpunkte, daß nicht nur die in § 5 Abs. 4 Ziff. 4 ausdrücklich zum Veräußerungsgeschäft im Sinne des Abs. 1 erklärte Abtretung der Rechte, sondern auch das Meistgebot selbst als Veräußerungsgeschäft an sich steuerpflichtig ist. Die Steuerpflicht der Abtretung (oder bei mehrfacher Abtretung der letzten) fällt aber weg, weil sie dem (steuerpflichtigen) Zuschlage unmittelbar vorangeht (RFH. 5, 154). Diese heftig bekämpfte Auffassung ist neuerdings mit eingehender Begründung bestätigt worden. Der Gesetzgeber wollte die Zwangsversteigerung im allgemeinen wie den Kauf besteuert wissen, was aus verschiedenen Vorschriften hervorgeht; das Meistgebot muß deshalb einem Kaufvertrage gleichgeachtet werden. Der Richter ist zur Erteilung des Zuschlags an den Meistbietenden (öffentlich-rechtlich) verpflichtet; dieser übernimmt die mit dem Meistgebot verbundenen Pflichten.

Auch die Übertragung von Rechten aus Anträgen zur Schließung eines Veräußerungsgeschäfts ist als Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 5 Abs. 1 anzusehen (§ 5 Abs. 4 Ziff. 2). Ist es auch der Antrag selbst? Der RFH. hat das bejaht (RFH. 5, 173 = JW. 1921, 1126). Die Gegner sagen hauptsächlich, die Übertragung der Rechte gehe dem Eigentumsübergang nicht unmittelbar voraus, es müsse noch die Annahme des Antrages und damit der Abschluß des Kaufvertrages folgen, ehe der Eigentumsübergang stattfinden könnte. Es seien also steuerpflichtig die Übertragung der Rechte und der Eigentumsübergang. Der Antrag verpflichte noch keineswegs zur Eigentumsübertragung. Zu der Streitfrage kann ich hier keine Stellung nehmen, weil der Große Senat des RFH. in den nächsten Tagen sich mit der Sache zu befassen haben wird, und ich diesem nicht vorgreifen will und darf.

Ich komme jetzt zur Bemessungsgrundlage der Steuer. Das ist der gemeine Wert, der Preis nur, wenn er höher ist. Der Begriff des gemeinen Wertes ist in § 138 der RAbgO. hinreichend umschrieben. Er wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Da die GrErwSt. gewöhnlich für einen Zeitpunkt festgestellt wird, für den ein Preis tatsächlich vereinbart ist, so liegt der Schluß nahe, daß dieser Preis auch dem Werte gleichgesetzt wird, vorausgesetzt, daß er im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist. Diesen Schluß hat das PreußOVG. tatsächlich gezogen. Es setzt den Preis dem Werte gleich und läßt nur den Beweis zu, daß der Kauf nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr geschlossen ist. Der RFH. ist bisher nicht so weit gegangen, hat aber das Erfordernis aufgestellt, daß es der Begründung bedarf, warum der Wert anders festgesetzt wird als der Preis. Wie im übrigen der gemeine Wert zu ermitteln ist, bestimmt die RAbgO. nicht. Da er der Verkaufs- oder Verkehrswert ist, so ist ein vortreffliches Mittel zu seiner Feststellung, das Grundstück mit anderen gleichartigen zu vergleichen, für die in angemessener Zeit vorher oder nachher ein Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vereinbart worden ist. Das PreußOVG. hat die Heranziehung von Vergleichsgrundstücken, wo sie vorhanden sind, den Steuerbehörden zur Pflicht gemacht. Der RFH. ist nicht so weit gegangen, steht aber dieser Art der Wertermittlung nicht ablehnend gegenüber. Zu verwerfen ist jedenfalls die bei Bausachverständigen sehr beliebte Feststellungsart, daß lediglich der Wert des Bodens mit dem des Gebäudes zusammengerechnet wird. Das heißt den Begriff des gemeinen Wertes völlig verkennen. Der RFH. hat das wiederholt scharf ausgesprochen. Natürlich kann diese Art der Wertermittlung unter Umständen zu einem richtigen Ergebnis führen. In der Regel kann sie aber nur als einer der Umstände in Frage kommen, die in ihrer Gesamtheit zur richtigen Feststellung des gemeinen Wertes führen.

Was unter Preis zu verstehen ist, sagt das GrErwStG. selbst. Er bestimmt sich nach dem Gesamtbetrage der Gegenleistung, einschließlich der vom Erwerber übernommenen oder

[3]) Inzwischen hat der große Senat die frühere Auffassung verworfen und sich der Ansicht angeschlossen, daß der Antrag nicht steuerpflichtig sei.

ihm sonst infolge der Veräußerung obliegenden Leistungen und der vorbehaltenen auf dem Grundstück lastenden Nutzungen. Hierzu ist eine bedeutsame Entscheidung des RFH. ergangen (E. 6, 171). Sie betrifft die Frage, ob die Übernahme der GrErwSt. selbst eine übernommene Leistung ist. Auszugehen ist davon, was dem Erwerber in dieser Hinsicht obliegt, wenn nichts vereinbart ist. Nach § 442 BGB. fallen ihm zwar die Kosten des Vertrages, der Auflassung und der Eintragung zur Last. Über die Steuern ist aber nichts bestimmt. Diese hat jeder der beiden Teile, da beide dem Reiche gegenüber als Gesamtschuldner haften, zur Hälfte zu tragen (§ 426 BGB.). Übernimmt der Erwerber also die ganze Steuer, so übernimmt er zeitweise eine Leistung, die an sich dem Veräußerer obliegt, nämlich in Höhe der Steuerhälfte. Dem Kaufpreis ist daher die Hälfte der Steuer zuzuschlagen. So der RFH. Man könnte auch sagen, daß verkehrsüblicherweise der Erwerber die Steuer auch ohne Übernahme zu tragen hat. Dann würde dem Kaufpreise nichts zuzurechnen sein. Natürlich müßte, wenn der Veräußerer die Steuer ganz oder teilweise übernimmt, ein entsprechender Abzug vom Preise zuzulassen sein. Falsch ist es jedenfalls, zu sagen, daß nach der Entsch. des RFH. eine Steuer von der Steuer zu zahlen ist. Es handelt sich nur um eine Steuer nach dem Preise, dessen zahlenmäßige Festsetzung doch wesentlich dadurch beeinflußt wird, wer die Steuer zu tragen hat.

Besondere Schwierigkeiten entstehen, wenn steuerpflichtige Gegenstände und andere für einen Gesamtpreis veräußert werden. Die Angaben der Vertragsparteien über die auf die einzelnen Gegenstände fallenden Preisbeträge sind in der Regel nicht maßgebend, weil sie nicht rechtsgeschäftlicher, sondern nur tatsächlicher Art sind. Veräußert jemand sein Landgut für 100000 ℳ und wird in dem Vertrage der Wert des mitverkauften beweglichen Beilasses auf 40000 ℳ angegeben, so ist das nicht maßgebend. Vielmehr ist unabhängig von diesen Angaben festzustellen, welcher Teil des Gesamtpreises auf den beweglichen Beilaß fällt. Sagt ein Sachverständiger, daß der Teil 20% sei, so sind 80000 ℳ steuerpflichtig und nicht 60000 ℳ. Bei Gastwirtschaften wird häufig neben dem Preise für das Grundstück selbst ein Betrag für das mitverkaufte Zubehör und ein Betrag für den Verzicht auf die Betriebserlaubnis ausgeworfen. Der Verzicht auf diese ist zwar nötig, wenn der Erwerber die Betriebserlaubnis erhalten soll. Er versteht sich aber von selbst, auch wenn nichts Besonderes vereinbart ist. Deshalb hat er keinen besonderen Wert, und der für ihn ausgeworfene Betrag ist dem Grundstückspreise zuzurechnen, soweit er nicht etwa auf das Geschäft zu rechnen ist. Der RFH. befindet sich hier im Gegensatz zum RG. und zum PreußOVG., die für den Verzicht wenigstens einen geringen Betrag zusprechen. Ähnlich hat der RFH. hinsichtlich der Apothekenbetriebserlaubnis entschieden, soweit es sich nicht um Apothekerberechtigungen älteren Rechts (vor 1811) handelt[4]). Die Beteiligten sind gewöhnlich nicht bescheiden bei der Festsetzung des auf Erlaubnisverzicht fallenden Betrages. Sie sollten sich endlich daran gewöhnen, alles auf das richtige Maß zurückzuführen. Dabei würden sie oft besser fahren.

Noch ein kurzes Wort über Steuerbefreiungen. Das Gesetz wollte die Befreiungen möglichst einschränken. Im Laufe der Zeit sind aber eine ganze Menge zusammengekommen. Diese sind aber auch erschöpfend. Reich, Land und Gemeinde (Gemeindeverband) sind als solche nicht befreit (anders bei der Steuer aus § 10). Selbst das Reich muß an sich selbst Steuer zahlen und bei seinen eigenen Steuerbehörden Recht nehmen. Das entspricht der neuen Auffassung von der Selbständigkeit der stationes fisci (RFH-Entsch. 4, 330). In einem Punkte muß aber von dem Satze, daß die Befreiungen im GrErwStG. erschöpfend geregelt sind, eine Ausnahme gemacht werden. § 29 des Reichssiedelungsgesetzes v. 11. Aug. 1919 bestimmt, daß alle zur Durchführung von Siedlungsverfahren dienenden Geschäfte von allen Gebühren, Steuern usw. des Reichs befreit seien. Beim Erlaß des GrErwStG., das unterm 12. Sept. 1919 veröffentlicht ist, hat man an diese Vorschrift nicht gedacht. Es ist nicht anzunehmen, daß sie als lex prior aufgehoben sein sollte. Deshalb besteht sie fort (RFH. 7, 133).

Zur Auslegung der Befreiungsvorschriften hat der RFH. einen wichtigen Grundsatz aufgestellt. Man begegnet oft der Redewendung, daß Befreiungsvorschriften als Ausnahmevorschriften eng auszulegen seien. Das ist sehr bequem, wenn man sich nicht anders zu helfen weiß. Wenn auch der Satz an sich richtig ist, so beseitigt er doch nicht die Notwendigkeit, die sonstigen Auslegungsregeln, namentlich den § 4 der RAbgO., zunächst zu erschöpfen. Erst wenn man mit diesem nicht zum Ziele kommen kann, darf man auf jenen Grundsatz zurückgreifen. So kann es kommen, daß daß unter Umständen eine Befreiungsvorschrift sogar weit auszulegen ist (RFH. 8, 134).

Zum Schluß sei mir gestattet, noch auf eine Wirkung einzugehen, die in den hohen Steuersätzen ihren Grund hat. Es wird mehr und mehr üblich, in dem notariellen Vertrage den Preis niedriger anzugeben als er vereinbart ist. Daß ein solcher Vertrag nichtig ist und erst durch den Eigentumsübergang Bedeutung erlangen kann (§ 313 BGB.), daß er auch dem Erwerber bei einer späteren Zuwachssteuer Nachteile bereiten kann, und daß das Verfahren strafbar ist, wissen die Beteiligten entweder nicht, oder sie hoffen, sich aus den Schwierigkeiten herauswinden zu können. Für das Reich und für die Steuermoral ist das aber höchst unbefriedigend. Nur in verhältnismäßig seltenen Fällen wird das FA. den Betrug aufdecken. Zuweilen, wenn es gar zu arg getrieben wird, kann wenigstens die Steuer für das Reich dadurch gerettet werden, daß das FA. einen höheren gemeinen Wert als den Preis feststellt. Doch wird das nicht immer gelingen. Nach einer Entsch. des Reichsgerichts v. 8. April 1921 ist ein Grundstückskaufvertrag nicht aus dem Grunde sittenwidrig und deshalb nichtig, weil die Beteiligten in der Absicht der Steuerhinterziehung den Preis zu niedrig angegeben haben. Dieser Entsch. ist beizupflichten. Sie hat nicht etwa zur Folge, daß nun alle solche Verträge von Anfang an gültig sind. Sie bewirkt nur, daß, wenn die Eigentumsübertragung stattgefunden hat, kein Rückforderungsrecht (condictio sine causa) wegen Fehlens eines Grundes gegeben ist.

II.

Grundstücksgeschäfte und Steuerhaftung.

Von Rechtsanwalt Dr. Oppenheim, Cassel.

I. Die Frage der Haftung des Grundstücksveräußerers für die Grunderwerbsteuer ist durch die Entscheidung des RFH. v. 24. März 1921 (II A 360/20 RFH. 5, 173 = JW. 1921, 1126[25]) grell beleuchtet worden. In gewissen Fällen haftet nämlich nach Ansicht des RFH. der veräußernde Grundstückseigentümer für die Grunderwerbsteuer zweimal[1]). Das Ungewöhnliche des Falles, das eine Besprechung rechtfertigt und erforderlich macht, liegt darin, daß diese zweimalige Steuerpflicht zur Entstehung gelangt aus Anlaß von Grundstücksveräußerungsgeschäften, die wirtschaftlich nur als ein einziges Veräußerungsgeschäft erscheinen.

Der RFH. erklärt in der erwähnten Entscheidung (RFH. 5, 181): „Endlich sei noch darauf eingegangen, daß der Grundstückseigentümer, der zunächst das Grundstück einem anderen anbietet und sodann an den Rechtsnachfolger des anderen auflässt, für die zweimalige Steuer haftet, während die übrigen Teilnehmer an den Rechtsvorgängen nur für den einmaligen Stempel haften. ... Diese doppelte Heranziehung erklärt sich aus § 20 GrErwStG., der allgemein neben dem Erwerber den Veräußerer des Grundstücks haftbar macht, und enthält, wenn man darin eine Unbilligkeit sehen will, keine andere Unbilligkeit, als wie sie der Gesetzgeber auch dem Grundstückseigentümer im Falle der Übertragung der Rechte durch den Erwerber aus Veräußerungsgeschäften und Auflassung an den Dritten ansinnt (§ 5 Abs. 4 Ziff. 1). Eine Ausnahme, wie sie § 20 Abs. 1 Satz 2 im Falle des Zwangsversteigerungs- und Enteignungsverfahrens zugunsten des-

[4]) Vgl. RFH. 1, 220; 2, 133; 2, 306; 4, 158; 8, 9.

[1]) Wenn hier von „Haftung" die Rede ist, so bedeutet das die Steuerpflicht gegenüber dem Staat als Steuergläubiger, also die öffentlich-rechtliche Steuerpflicht und hat mit der Ausgleichungspflicht der gesamtschuldnerisch haftenden Steuerschuldner nichts zu tun. Erklärt also der RFH., daß der veräußernde Grundeigentümer bei gewissen Veräußerungsgeschäften zweimal haftet, so besagt das, daß der Staat in gewissen Fällen berechtigt ist, den Grundstückseigentümer für die Grunderwerbssteuer zweimal heranzuziehen.

jenigen vorgesehen hat, gegen den sich das Verfahren richtet, ist hier nicht vorgesehen, weil der sein Grundstück freiwillig Veräußernde im Gegensatze zum Subhastaten und Enteigneten es in der Hand hat, sich gegen die doppelte Inanspruchnahme durch Abmachung mit seinem Vertragsgegner zu sichern."

II. Die zweimalige Haftung des veräußernden Grundstückseigentümers für die Grunderwerbsteuer beruht nach Ansicht des RFH. also darauf, daß der Grundstückseigentümer in Fällen der hier besprochenen Art an zwei Rechtsvorgängen, die eine selbständige Steuerpflicht begründen, als „Veräußerer" teilnimmt.

Will man diese vom RFH. gezogene Rechtskonsequenz begreifen, so muß man sich das Gesetz vor Augen halten.

Nach § 4 GrErwStG. wird die Steuerpflicht begründet durch die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch oder, wenn es einer solchen zum Übergange des Eigentums nicht bedarf, durch den Vorgang, der die Rechtsänderung bewirkt. — Der dingliche Rechtsvorgang, der Verkehrsakt des Eigentumübergangs, läßt also den Steueranspruch entstehen; zur Entrichtung der Steuer sind diejenigen verpflichtet, die als Veräußerer und Erwerber bei diesem Verkehrsakt mitwirken.

Das GrErwStG. knüpft aber die Steuerpflicht nicht nur an den Rechtsvorgang der Eigentumsänderung; auch die zur Übertragung des Eigentums verpflichtenden Geschäfte begründen unter gewissen Umständen eine selbständige Steuerpflicht: nämlich dann, wenn sie binnen Jahresfrist noch nicht zum Eigentumsübergang geführt haben, oder dann, wenn bei mehreren Veräußerungsgeschäften innerhalb Jahresfrist seit Abschluß des ersten das letzte zum Eigentumsübergang geführt hat. In beiden Fällen bringt also der Abschluß des schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäftes eine selbständige Steuerpflicht zur Entstehung; die Steuerpflicht ist befristet oder bedingt; im ersteren Fall ist sie abhängig lediglich vom Ablauf einer Frist (ein Jahr seit Vertragsabschluß), im zweiten Falle vom Eintritt einer Bedingung (Erfüllung eines späteren, das gleiche Grundstück betreffenden Veräußerungsgeschäfts binnen Jahresfrist). —

Wird nun die selbständige Steuerpflicht schuldrechtlicher Veräußerungsgeschäfte dadurch begründet, daß bei mehreren Veräußerungsgeschäften das letzte binnen Jahresfrist zum Eigentumsübergang geführt hat, so bleibt — entsprechend dem Grundgedanken des GrErwStG. — dasjenige schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft steuerfrei, das zum Eigentumsübergang geführt hat. Man nehme den einfachsten Fall: Der Grundstückseigentümer A. verkauft sein Grundstück an B.; B. verkauft das Grundstück an C. oder überträgt ihm seine Rechte aus dem Veräußerungsgeschäft mit A. — A. läßt das Grundstück binnen Jahresfrist seit Abschluß des Kaufvertrages mit B. an C. auf. Hier führt das schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft zwischen B. und C. zum Eigentumsübergang; das zwischen beiden abgeschlossene schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft bleibt aus diesem Grunde steuerfrei. Dagegen begründet das schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft zwischen A. und B. eine selbständige Steuerpflicht; ebenso entsteht durch die Auflassung von A. an C. die Steuerpflicht nach § 4 GrErwStG. — Fraglich kann nur sein, wer als „Veräußerer" bei der Auflassung gilt.

Diese nicht ganz einfache Rechtslage ergibt sich aus den §§ 4 und 5 des GrErwStG., auf die hier verwiesen sei. —

Zutreffend führt der RFH. in der erwähnten Entscheidung (RFH. 5, 175) in bezug auf § 5 GrErwStG. aus: „Unter dem Veräußerungsgeschäft, das zum Eigentumsübergange geführt hat, versteht dieser Abs. 3, falls mehrere Veräußerungsgeschäfte vorliegen, das letzte von ihnen, also dasjenige, durch welches das vorletzte Glied der Kette seine Anrechte auf das Grundstück dem letzten Gliede überträgt, das alsdann das Eigentum erwirbt." — Das schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft B.—C. bleibt demnach in dem oben erwähnten Beispiel steuerfrei. — Nun folgert der RFH.: Der Eigentümer ist sowohl bei dem schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäft A.—B. als auch bei dem dinglichen Erfüllungsgeschäft (Auflassung) A.—C. „Veräußerer", daher haftet er nach § 20 GrErwStG. zweimal.

Ist diese Rechtskonsequenz zwingend? Ist A. wirklich zweimal „Veräußerer"? Es kann nicht fraglich sein, daß A. bei dem schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäft mit B. „Veräußerer" ist. — Zweifel könnten nur entstehen, ob A. auch bei der Auflassung an C., zu der er, besonders im Falle der Abtretung der Ansprüche, gezwungen werden kann, „Veräußerer" i. S. des GrErwStG. ist. Während der RFH. dies nicht in Zweifel zieht, sind m. E. ernste Zweifel begründet. Die Auslegung neuerer Steuergesetze folgt weit mehr als früher wirtschaftlichen Gesichtspunkten als solchen rein juristischer Natur. Der Begriff des Veräußerers deckt sich bei dem Rechtsakt der Auflassung zwar meistens mit dem des Eigentümers. Für das Steuerrecht stellt aber gerade § 80 RAbgO. einen neuen Begriff des „steuerrechtlichen Eigentümers" auf. Steuerrechtlicher Eigentümer ist derjenige, der einen Gegenstand wirtschaftlich so beherrscht, wie ihn sonst der rechtliche Eigentümer beherrscht (Mrozek, RAbgO. § 80 Anm. 2). — Beherrscht nun der Eigentümer, der sein Grundstück bindend verkauft hat, noch derartig das Grundstück, daß man ihn in wirtschaftlicher Beziehung noch als Eigentümer und als „Veräußerer" ansehen kann, wenn er entsprechend seiner schuldrechtlichen Bindung das Eigentum an dem Grundstück dem Sonderrechtsnachfolger seines Vertragsgegners auflässt? — Ich bin der Ansicht, daß in solchem Falle bei der Auflassung nicht der Eigentümer der „Veräußerer" des ersten schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfts, sondern der Veräußerer des letzten schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfts der Veräußerer ist. — Folgt man dieser Ansicht, so haftet in unserem Beispiel der veräußernde Eigentümer nur einmal für die Grunderwerbssteuer, nämlich nur für das von ihm abgeschlossene schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft; dagegen haftet B., der Zwischenerwerber, zweimal; nämlich zunächst auf Grund des schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfts mit A. als „Erwerber" und sodann aus Anlaß der Auflassung A. an C., bei der B. in Wirklichkeit und wirtschaftlich der „Veräußerer" ist. —Eine solche Ansicht entspricht m. E. auch der Billigkeit.

Man wird dieser Auffassung frühere Entscheidungen des PreußOVG. entgegenhalten. Das OVG. hat in seiner Rechtsprechung zum Wertzuwachssteuergesetz (OVG. 67, 43 [45]; 69, 5; 71, 7) wiederholt entschieden, daß ein bloß schuldrechtlicher Vorgang seiner rechtlichen Natur nach ungeeignet sei, dem Ermächtigten es bereits zu ermöglichen, über ein Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen. — Man sieht, daß hier die rechtliche Seite mehr hervorgehoben ist, als die wirtschaftliche. — Andererseits hat aber das OVG. den entgegengesetzten Standpunkt vertreten in dem Sonderfall, wenn der Eigentümer durch das von ihm abgeschlossene schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft schon steuerpflichtig geworden war. In der Entsch. (OVG. 70, 10) v. 16. April 1915, VII C 521/4, führt das OVG. zum Zuwachssteuergesetz aus: „Vor allem aber muß entscheidend sein, daß § 5" — des Zuwachssteuergesetzes[2]) — „den einjährigen Nichtvollzug schuldrechtlicher Vorgänge einem bereits erfolgten Eigentumsübergang — auf den damaligen letzten Zwischenerwerber — steuerlich gleichstellt (vgl. Entsch. v. 26. April 1914, Amtl. Mitt. über die Zuwachssteuer Jahrg. 1914 S. 258). Daraus ergibt sich die unabweisbare Folgerung, diesen Zwischenerwerber bei dem nächstfolgenden steuerpflichtigen Rechtsvorgang in jeder Hinsicht so zu behandeln, als wäre er der bisherige Eigentümer." (Hier gesperrt gedruckt.) —

Diese Rechtsgedanken sind m. E. auf die gleich und ähnlich liegenden Fälle des GrErwStG. anzuwenden. Ist im Gebiete des GrErwStG. die selbständige Steuerpflicht des schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfts durch einjährigen Nichtvollzug entstanden, so gilt für spätere steuerpflichtige Rechtsvorgänge der letzte steuerpflichtige Erwerber als „Veräußerer" bezüglich des dinglichen Rechtsakts der Auflassung; ist die Steuerpflicht der vorausgehenden schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfte dadurch entstanden, daß das letzte zum Eigentumsübergang geführt hat (§ 5 Abs. 3 des Ges.), so hat der Erwerber des letzten steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts gleichzeitig in steuerlicher Beziehung als Veräußerer (Eigentümer) bezüglich des dinglichen Erfüllungsgeschäfts zu gelten.

III. Mag es somit eine rechtliche Möglichkeit geben, die Unbilligkeit, die auch der RFH. in der zweimaligen Haftung des Eigentümers erblickt, zu beseitigen, so muß die Praxis doch zunächst mit der entgegenstehenden Praxis des RFH. rechnen. Es ist daher weiter zu prüfen, ob die Ansicht des

[2]) § 5 des Wertzuwachssteuergesetzes entspricht im wesentlichen dem § 5 des Grunderwerbsteuergesetzes.

RFH. zutrifft, daß der Eigentümer stets Gefahr läuft, zweimal zu haften, wenn er sich nicht durch Abmachungen mit seinem Gegner dagegen sichert.

Bei all den vom RFH. in Betracht gezogenen Geschäften ist der Eigentümer schuldrechtlich verpflichtet, an den Letzterwerber aufzulassen. Hat er aus dem Umstand heraus, daß der Eigentumsübergang eine Steuerpflicht auch gegen ihn erzeugt, ein Leistungsverweigerungsrecht? (§ 273 BGB.) Hat nämlich der Eigentümer ein solches Zurückbehaltungsrecht, so bedarf es keiner besonderen Abmachungen, um ihn gegen die doppelte Inanspruchnahme zu schützen; er weigert dann die Auflassung, bis der Erwerber die GrErwSt. bezahlt hat.

Nun hat der RFH. sich in einer späteren Entscheidung (v. 8. Juli 1921 II A 205/21; RFH. 6, 171 ff. [174]) dahin ausgesprochen, daß die Parteien verpflichtet seien, bei Grundstücksverkäufen gegenseitig zur Steuerentrichtung mitzuwirken, daß der Verkäufer mindestens zu einer Mitwirkung bei Erledigung des Steuerpunkts verpflichtet sei, und daß der Käufer die Abnahme des Grundstückes so lange verweigern könne, als nicht der Verkäufer auch zur Entrichtung der Steuer das seinerseits Erforderliche getan habe. Es handelt sich hier um die Entscheidung des RFH., wonach bei Übernahme der Grunderwerbssteuer durch den Käufer der Veräußerungspreis so zu berechnen ist, daß die Hälfte der Grunderwerbssteuer dem Verkaufspreise hinzugerechnet wird. Wenn hier nun dem Erwerber bis zur Mitwirkung des Verkäufers bei der Erledigung der Steuerpflicht ein Leistungsverweigerungsrecht zugebilligt wird, so müßte man umgekehrt genau so auch dem Veräußerer des Grundstücks das Recht zubilligen, die Auflassung zu weigern, bis der Erwerber den ihn treffenden Teil der Grunderwerbssteuer entrichtet oder bis er insoweit Sicherheit geleistet hat. — Da aber nach Auffassung des RFH. Erwerber und Veräußerer als Gesamtschuldner, falls nicht anderes bestimmt ist, je zur Hälfte die Steuer zu tragen haben, so würde der Veräußerer, wenn er von seinem Leistungsverweigerungsrecht Gebrauch macht, höchstens Gefahr laufen, für die Hälfte der Steuer ein zweites Mal zu haften. — Wichtig ist dann nur, daß der Eigentümer, der die Auflassung an einen Dritten gibt, um die steuerrechtlichen Folgen weiß und die Auflassung weigert, bis der Erwerber die Steuerfrage erledigt hat.

Indessen scheint mir diese spätere Entscheidung des RFH., die dem Erwerber ein Leistungsverweigerungsrecht zubilligt, unzutreffend. Das Zurückbehaltungsrecht setzt eine fällige Gegenforderung aus dem gleichen rechtlichen Verhältnis voraus, auf dem die Verpflichtung beruht. Aber der Gegenanspruch, wie man ihn rechtlich auch charakterisieren möge, ist in unserem Falle nicht „fällig", denn er entsteht nicht durch die Auflassung, sondern erst durch die „Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch" (§ 4 GrErwStG.).

Der RFH. legt also von seiner Ansicht aus in dem früheren Urteil v. 24. März 1921 mit Recht dem Eigentümer nahe, sich durch Abmachungen gegen die zweimalige Inanspruchnahme wegen der Steuer zu sichern.

IV. Wie hat die Abmachung zu lauten? Man wird m. E. in Zukunft zur Sicherung des veräußernden Grundstückseigentümers bei allen Grundstücksveräußerungsgeschäften, bei denen nicht die Auflassung an den Erwerber sich unmittelbar anschließt, einen Satz etwa folgenden Inhalts in den Vertrag aufnehmen müssen:

> „Der Verkäufer ist zur Auflassung an einen anderen als den Käufer nur dann verpflichtet, wenn ihm zuvor wegen der durch den Eigentumsübergang auf den Dritten entstehenden Grunderwerbssteuer Sicherheit geleistet ist."

Ist ein solcher Satz nicht in den Vertrag aufgenommen, so wird der Eigentümer sich wegen der erneuten Inanspruchnahme für die Grunderwerbsteuer bei dem beratenden Anwalt oder Notar schadlos halten können.

V. Ein Vermerk ähnlichen Inhalts wegen der Wertzuwachssteuer[3]) ist ebenfalls angebracht. Bei der Wertzuwachssteuer trägt nach Lion[4]) „der erste, der eine Reihe von Kettengeschäften beginnt, das Risiko für die Möglichkeit aller daran sich anschließenden Steuererhöhungen, bis er die dingliche Übertragung vornimmt oder von dem Rechtsbefehle des § 33 Gebrauch macht", während das PreußOVG. in dem oben erwähnten Urteil v. 16. April 1915 entschieden hat, der Eigentümer hafte nur soweit, bis auf Grund des von ihm abgeschlossenen Veräußerungsgeschäfts durch Zeitablauf die Steuerpflicht entstanden sei; er hafte dann für den Wertzuwachs, der sich aus den innerhalb des Jahres abgeschlossenen Veräußerungsgeschäften ergibt.

Der veräußernde Eigentümer kann sich hiergegen am besten dadurch schützen, daß er das Grundstück sofort an den Erwerber auflässt. Andernfalls müßte er eine Bestimmung etwa folgenden Inhalts in den Veräußerungsvertrag aufnehmen:

> „Der veräußernde Grundstückseigentümer ist berechtigt, die Auflassung so lange zu weigern, bis ihm für die ihn aus späteren Veräußerungsgeschäften möglicherweise treffende Wertzuwachssteuer Sicherheit geleistet ist."

Die Zwischenerwerber sollten bei Weiterveräußerungen wegen ihrer Haftung aus § 32 ZuwStG. einen ähnlichen Satz in den Veräußerungsvertrag aufnehmen oder die ZuwSt. nach § 33 ZuwStG. festsetzen lassen[5]).

III.

Der wirtschaftliche Eigentumsübergang an einem Grundstück als Grundlage der Grunderwerbssteuerpflicht?

Von Landgerichtsrat Siegfried Ott, Karlsruhe.

I. Zum Begriff des steuerrechtlichen Eigentümers auf Grund von §§ 80, 4 RAbgO.

Der § 80 Abs. 1 RAbgO. lautet:

> „Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt; ebenso der Vorerbe nach Aushändigung des Vermächtnisses der Vermächtnisnehmer, ferner der Inhaber eines Fideikommisses, Lehens oder Stammguts oder eines sonstigenn nach Art. 57—59 EGBGB. gebundenen Vermögens."

Im Entwurf zur RAbgO. (NatVers. 1919 Drucks. Nr. 759 S. 19) war dem ersten Halbsatz in § 80 als zweiter Halbsatz noch hinzugefügt: „auch sonst soll die Frage, ob jemand im Sinne der Steuergesetze als Eigentümer anzusehen ist, oder was als zu einem Vermögen gehörig zu betrachten ist, nicht so sehr nach zivilrechtlichen als nach wirtschaftlichen Merkmalen beurteilt werden". Die Aufnahme dieses Zusatzes auch in gemilderter Fassung wurde bei der Ausschußberatung abgelehnt. Man war aber darüber einig, daß sein Gedanke in § 4 RAbgO. hineingelegt, dieser also auch den Sinn haben sollte, den wirtschaftlichen Eigentümer an Stelle des formal-rechtlich gefaßten Eigentümers zur Geltung zu bringen (Bericht des 11. Ausschusses, Drucks. Nr. 1460 S. 3). Auf Grund seiner Entstehungsgeschichte wird § 80 Abs. 1 in Verbindung mit § 4 RAbgO. in Mrozek, Anm. 2 und 3c zu § 80 RAbgO. S. 321/322 und von Arlt, DSteuerBl. 2, 323 ff. dahin ausgelegt, daß der steuerrechtliche Eigentümer zwar im allgemeinen der bürgerlich-rechtliche Eigentümer sei, daß aber, wenn jemand den Gegenstand wirtschaftlich beherrscht, wie ihn sonst der Eigentümer rechtlich beherrscht, der wirtschaftliche Eigentümer auch der steuerrechtliche Eigentümer sei; vgl. dazu aber auch Becker, Anm. 1 zu § 80 RAbgO. und Rüde-Mühe-Hauser, Anm. 1 zu § 80 RAbgO.

II. Beispiele steuerrechtlichen Eigentums.

Als Beispiele solcher steuerrechtlicher Eigentümer sind im Ausschußbericht NatVers. Drucks. Nr. 1460 S. 3 u. a. erwähnt:

---

[3]) Die Wertzuwachssteuer ist infolge des Reichsgesetzes vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 52 ff.), nachdem der Reichsanteil (50 %) nicht mehr erhoben wird, in der Hauptsache zu einer Gemeindesteuer geworden und die Gemeinden haben bei der Ausgestaltung dieser Steuer eine weitgehende Autonomie. Die meisten Steuerordnungen schließen sich in ihren Grundzügen der reichsgesetzlichen Regelung an.

[4]) Komm. z. ZuwStG. § 29 Anm. 17 S. 223.

[5]) Über eine eigenartige Regelung des Zurückbehaltungsrechts wegen etwaiger Inanspruchnahme bezüglich der Zuwachssteuer vgl. Pape in Deutscher Steuerzeitung X Nr. 9 von Mitte Dezember 1921 S. 439 ff. (442).

1. Der Schuldner, der im Weg der Sicherungsübereignung an Stelle einer Pfandbestellung seinem Gläubiger ein Grundstück zu Eigentum übertragen hat.

2. Der Verein, der, weil ihm die Rechtspersönlichkeit fehlt, sein Haus auf den Namen eines Mitgliedes als Treuhänder hat eintragen lassen.

3. Der Käufer eines Grundstücks, dem nach Zahlung des Preises das Grundstück übergeben und aufgelassen, aber im Grundbuch noch nicht überschrieben ist.

4. Der Eisenbahnfiskus, der eine Eisenbahnlinie bereits über ein Grundstück gelegt hat, ohne daß das Enteignungsverfahren schon beendet wäre.

Kann man nun sagen: Da im Beispiel 1 der Veräußerer trotz der Sicherungsüberweisung und im Beispiel 2 der Verein trotz der fiduziarischen Übertragung wirtschaftlicher Eigentümer geblieben ist, liegt auch für die Grunderwerbsteuer ein Eigentumswechsel und damit ein Steuerfall nicht vor. Und weil andererseits in den Fällen 3 und 4 der Käufer und der Eisenbahnfiskus schon steuerliche Eigentümer geworden sind, wenn auch noch nicht im bürgerlich-rechtlichen Sinn, ist auch bereits ein steuerpflichtiger Eigentumswechsel gegeben?

III. Ablehnung des steuerrechtlichen Eigentums für das GrErwStG.

Diese Folgerungen vertragen sich nicht mit den Vorschriften und dem Wesen des GrErwStG., das als Verkehrssteuergesetz die Abgabepflicht an ganz bestimmte Rechtsvorgänge knüpft und in Rücksicht auf die Rechtssicherheit knüpfen muß, wenn anders der Verwaltungswillkür nicht Tür und Tor geöffnet werden soll (§ 1 Abs. 3, § 4 RAbgO.). Nach §§ 1, 4 GrErwStG. ist grundsätzlich der bürgerlich-rechtliche Eigentumsübergang am Grundstück steuerpflichtig. Hilfsweise werden unter gewissen Voraussetzungen auch der schuldrechtliche Veräußerungsvertrag und die sonstigen in § 5 Abs. 4 GrErwStG. einzeln benannten Rechtsgeschäfte steuerpflichtig. Zur Verhütung von Steuerumgehungen und aus wirtschaftlichen Gründen sind überdies für steuerpflichtig erklärt: die Vereinigung aller Anteile einer Grundstücke besitzenden Vereinigung in einer Hand und ihre Weiterübertragung auf einen andern, § 3 GrErwStG., Rechtsvorgänge, die es ohne Übertragung des Eigentums einem andern ermöglichen, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, § 6 GrErwStG., und Verdeckungsgeschäfte, § 7 GrErwStG. Außerdem gilt natürlich auch für das GrErwStG. der zur Verhütung von Mißbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts geschaffene § 5 RAbgO. Wenn nach § 4 GrErwStG. die Steuerpflicht mit der Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch oder mit dem die Rechtsänderung bewirkenden Vorgang begründet wird, so ist damit unvereinbar, daß nun außerdem zur Entstehung der Steuerpflicht auch der wirtschaftliche Eigentumsübergang genügen oder Voraussetzung sein soll, zumal das GrErwStG., soweit es dies für erforderlich gehalten hat, wirtschaftliche Grundstücksübertragungen in §§ 3 und 6 unter bestimmten Voraussetzungen selbst für steuerpflichtig erklärt hat. Die Lehre vom wirtschaftlichen Eigentümer mag anwendbar sein, wenn es sich darum handelt, wer als Eigentümer eines Vermögens, sei es als Quelle steuerpflichtigen Einkommens, sei es als Grund von Besitzabgaben, veranlagt werden soll. Darüber, ob eine steuerpflichtige Eigentumsänderung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes vorliegt, kann nur dieses selbst und das ihm zugrunde liegende bürgerliche Recht entscheiden. Daß bei dieser einschränkenden Auslegung des § 80 Abs. 1, § 4 RAbgO. bei der Veranlagung zu der einen Steuer ein Eigentumswechsel vorausgesetzt wird, der für die andere Steuer nicht anerkannt wird, sind Zwiespältigkeiten, die sich naturgemäß ergeben, sobald einmal der scharf umgrenzte Boden des Rechts verlassen wird (vgl. dazu die Warnungen im Ausschußbericht Drucks. Nr. 1460 S. 14). Sie treten ohnedies auch sonst hervor. Man denke nur daran, daß, wenn man im Beispiel 1 auch den Schuldner nach wie vor noch als Eigentümer behandelt, man doch andererseits sein zur Sicherung übereignetes Vermögen für die geschuldete Steuer nicht angreifen darf, da es ihm nach dem für die Zwangsvollstreckung maßgebenden bürgerlichen Recht eben nicht mehr gehört. Auch die Erläuterungsbücher zur Reichsabgabenordnung: Mrozek, insbesondere Anm. 2—4 zu § 80, Becker, Anm. 1 zu § 80 und Rüde-Mühe-Hauser, insbesondere Anm. 1—5, sind in der Auslegung des § 80 Abs. 1 RAbgO. recht zurückhaltend und beschränken sich in ihren Ausführungen und in den im wesentlichen dem Ausschußberichte entnommenen Beispielen auf die Frage, wer als Eigentümer eines Vermögens zu veranlagen ist.

IV. Die Rechtsprechung des RFH. zur Frage des steuerrechtlichen Eigentums.

Innerhalb dieser Grenzen bleibt zunächst auch der RFH. selbst in den Urteilen v. 20. Sept. 1921 II A 269/21 (Samml. 6, 334 und auszugsweise Steuer und Wirtschaft, Jahrg. 1 Heft 1 S. 60) und v. 7. Dez. 1921 III A 270/21 (auszugsweise in Steuer und Wirtschaft, Jahrg. 1 Heft 4 S. 350). In der ersten Entscheidung betrachtet der RFH. Grundstücke schon dann als zum Vermögen einer Personenvereinigung nach § 3 GrErwStG. gehörig, wenn die Personenvereinigung zwar nicht das grundbuchmäßige, wohl aber das wirtschaftliche Eigentum an ihnen erlangt hat. Dazu soll der bloße Kaufabschluß und Besitzübertragung zwar nicht genügen, Auflassung andererseits aber nicht erforderlich sein. Für die Frage, ob der Erwerber nach Ansicht der Parteien bereits wie ein Eigentümer über das Grundstück schalten und walten darf, soll z. B. auch die Preiszahlung wichtig sein. In dem zur Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs ergangenen Urteil v. 7. Dez. 1921 wird der Steuerpflichtige, der seinen Hof am 1. Mai 1919 seinen Söhnen übergeben, den Kaufvertrag aber erst am 19. Okt. 1919 und demnächst auch die Auflassung hat beurkunden lassen, für den Stichtag v. 30. Juni 1919 nicht mehr als Hofeigentümer, sondern als Kapitalberechtigter behandelt.

Weiter gehen die Urteile v. 26. März 1921 I a A 21/21 (Samml. 5, 197) und v. 27. Jan. 1922 I a A 69/21 (auszugsweise in Steuer und Wirtschaft, Jahrg. 1 Heft 4 S. 345), bei denen schon die Erlangung des wirtschaftlichen und nicht erst des bürgerlich-rechtlichen Eigentums am Grundstück im Sinne des ErbschStG. die den Erwerber bereichernde Zuwendung oder die den Vollzug des Schenkungsversprechens bewirkende Leistung nach § 40 Abs. 3 Satz 2 enthalten soll. Im ersten Fall hat ein Vater seiner Tochter auf Grund eines Ausstattungsversprechens v. 25. Juli 1908 ein Haus gegen Übernahme der darauf ruhenden Hypothek und zur Anrechnung des durch die Hypothek nicht gedeckten Wertbetrags auf ihren künftigen väterlichen Erbteil durch notarielle Urkunde v. 29. Nov. 1918 übergeben und aufgelassen. Ob und wann das Grundstück auf die Beschenkte umgeschrieben war, stand nicht fest. Und nach dem der Entscheidung v. 27. Jan. 1921 zugrunde liegenden Sachverhalt hatte ein Vater schon vor Jahren ein Rittergut seinen Söhnen schenkungsweise überlassen, die Übergabe und Auflassung wurde aber erst unter der Herrschaft des Erbschaftssteuergesetzes beurkundet. Beidesmal erklärt der RFH. den Zeitpunkt der Übergabe, von dem an der Erwerber die Grundstücke wirtschaftlich beherrscht habe, und nicht erst den Tag des bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergangs als maßgebend für die Beurteilung der Steuerpflicht. Wegen der darauf möglichen Berufungen halte ich diese beiden Urteile nicht für unbedenklich. Denn bei ihnen handelt es sich nicht mehr um wirtschaftliches Eigentum lediglich als Voraussetzung der Zugehörigkeit zu einem Vermögen, wie z. B. als Grundlage der Nachlaßsteuer oder von Besitzsteuern, hier wird vielmehr der wirtschaftliche Eigentumsübergang selbst an Stelle des Rechtsvorgangs unmittelbar zum Gegenstand der Entstehung der Steuerpflicht und ihrer Beurteilung gemacht. Von da bis zur Anerkennung des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs als Grundlage oder Voraussetzung der Begründung auch der Grunderwerbsteuer ist der Weg nicht mehr lang.

Indes hat der RFH. diese Folgerungen mit erfreulicher Bestimmtheit nun auch selbst abgelehnt. In dem mir unmittelbar vor Abschluß dieser Abhandlung bekannt gewordenen Urteil v. 10. Jan. 1922 II A 485/21 (im Auszug in Steuer und Recht, Jahrg. 1 Heft 4 S. 369) erkennt er den Eigentumsübergang im Rechtssinn ausdrücklich als ausschließliche Grundlage der Grunderwerbsteuerpflicht nach §§ 1, 2 und 4 an und erklärt so die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück vom Treuhänder auf den Treugeber für steuerpflichtig (wegen des Übergangs vom

Treugeber auf den Treuhänder vgl. Beispiele 2 unter II). Da das Eigentum im Rechtssinn übergehe, so komme es nicht darauf an, ob dem Erwerber Eigentum im wirtschaftlichen Sinn bereits zustand. Die Vorschrift des § 80 Abs. 1 RAbgO. komme für die Entscheidung der Frage, ob Grunderwerbsteuer zu erheben sei, abgesehen von der Sondervorschrift des § 3 GrErwStG., überhaupt nicht in Betracht[1]).

Mit der Anerkennung dieses Grundsatzes hat der RFH. aber auch seinen anderen Standpunkt im Urteil v. 25. Febr. 1921 II A 92/21 (Sammtl. 5, 63 = JW. 1921, 604) aufgegeben, das zwar vom ursprünglichen Wortsinn des § 80 Abs. 1 RAbgO. zunächst ausgeht, im Endergebnis aber doch den wirtschaftlichen Eigentumsübergang für die Entstehung der Abgabepflicht aus §§ 1, 4 GrErwStG. voraussetzt. Der Veräußerer eines Grundstücks hat sich die darauf stehende Scheune zum Abbruch vorbehalten. Die Freilassung der Scheune von der Grunderwerbsteuer begründet der RFH. damit, daß § 80 RAbgO. den bürgerlichen Begriff des Eigentums für das Steuerrecht umpräge. Da der Veräußerer jederzeit in der Lage sei, das Gebäude abzubrechen, übe er die tatsächliche Gewalt darüber aus, besitze es also nach der Ansicht der Beteiligten und Ansicht des Publikums als ihm gehörig (§§ 854, 865 BGB.; § 80 Abs. 1 RAbgO.). In Zeitg. Steuerfr. 1922 Heft 4 habe ich mich mit dieser Begründung eingehend auseinandergesetzt. Hier möchte ich nur folgende Gesichtspunkte hervorheben.

1. Nach der wirklichen Ansicht der Vertragsparteien darf der Veräußerer in oder über die Scheune nicht wie ein Eigentümer schalten und walten. Er darf sie nur abbrechen, um sich die Baumaterialien anzueignen. Das gibt ihm jedenfalls keinen Eigenbesitz an der Scheune im Sinne von § 80 RAbgO., sondern nur ein Wegnahmerecht bezüglich der Baumaterialien, also künftiger beweglicher Sachen; ähnlich ein Ergebnis Bühler JW. 1921, 604. Zur Streitfrage des gesonderten Besitzes an Gebäuden und sonstigen ungetrennten Grundstücksbestandteilen vgl. OLG. 26, 1; SeuffArch. 67 Nr. 121 und Dernburg III S. 59 mit weiteren Schrifttumsangaben.

2. Zur Freilassung der Scheune von der Steuer kann man auch ohne Inanspruchnahme von § 80 Abs. 1 RAbgO. auf Grund von § 95 BGB. oder von § 12 Abs. 2 Satz 1 GrErwStG. kommen. Wenn nach § 95 BGB. Gebäude bei nur vorübergehendem Zweck der Verbindung mit dem Grund und Boden gar nicht zu Grundstücksbestandteilen werden, so darf daraus gefolgert werden, daß sie diese Eigenschaft als Bestandteile des Grundstücks andererseits auch verlieren, wenn der Zweck, für den die Verbindung mit dem Grund und Boden besteht, ein dauernder zu sein aufhört. Auf Grund dieser Erwägung hat die Verwaltungsübung für den preußischen Landesstempel und das RStempG. zum Abbruch bestimmte Gebäude dem Grundstücksstempel nicht unterworfen (Heinitz S. 434; Greiff Anm. 4 zu Tarif-Nr. 11 RStempG.) und kann auch die Scheune steuerfrei gelassen werden.

3. In dem Vorbehalt der Scheune zum Abbruch liegt weder eine dem Erwerber des Grundstücks obliegende Leistung noch eine dem Veräußerer vorbehaltene Nutzung. Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 GrErwStG. braucht also der Wert des dem Veräußerer eingeräumten Rechts, die Scheune abzubrechen und sich die Baumaterialien anzueignen, dem Veräußerungspreis nicht zugeschlagen werden. Da bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Grundstücks im Sinne von § 11 GrErwStG. regelmäßig vom Veräußerungspreis ausgegangen werden darf, kann er auch hier der Steuerberechnung nach §§ 1, 4, 11 GrErwStG. zugrunde gelegt werden, und so der Abbruchswert der Scheune außer Betracht bleiben.

4. Da auch diese Wege zur Steuerfreiheit der Scheune nicht ganz frei von Bedenken sind, wäre es m. E. zweckmäßig, die Frage durch eine Ergänzung des Gesetzes anläßlich seiner Änderung zur Anpassung an die RAbgO. zu lösen, zumal hier auch die Wurzeln der Schwierigkeiten liegen. Das empfiehlt sich auch deshalb, weil es sich bei dem Veräußerer vorbehaltener, vor der Übereignung vom Grundstück noch nicht getrennter Ernte, von vorbehaltenem Schlagholz u. dgl., um Nutzungen handelt, deren Wert nach § 12 Abs. 2 Satz 1 dem Veräußerungspreis zugeschlagen werden muß, so daß der Weg unter 3 hier jedenfalls nicht gangbar ist.

[1]) Der Berichterstatter für Steuer und Wirtschaft verweist noch auf ein weiteres Urteil des RFH. vom 10. Februar 1922 II A 571/21, in dem ebenso entschieden worden sei.

Die steuerliche Behandlung der Lebensversicherungen.

Von Rechtsanwalt Dr. Kraemer, Berlin.

Der Abschluß einer Lebensversicherung brachte vor dem RStempG. v. 3. Juli 1913 kaum erhebliche steuerliche Belastungen mit sich. In Preußen war die Police nach Tarifstelle 70 des PreußStempStG. v. 30. Juni 1909 einem Stempel von $^1/_{20}$% der versicherten Summe unterworfen. Andererseits gewährte das PreußEinkStG. v. 19. Juni 1906 durch die Bestimmung des § 8 II Ziff. 4, auf Grund deren Versicherungsprämien, welche für Versicherung des Steuerpflichtigen oder eines nicht selbständig zu veranlagenden Haushaltsangehörigen auf den Todes- oder Lebensfall gezahlt werden, bis zur Höhe von 600 ℳ vom Gesamteinkommen abgezogen werden durften, eine erhebliche Erleichterung der Einkommensteuerpflicht des Versicherungsnehmers. Einer Vermögenssteuer war die Versicherung kaum unterworfen. Die Bestimmung des § 15 PreußErgänzStG. v. 14. Juli 1893 ließ allerdings noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen mit $^2/_3$ der Summe der eingezahlten Prämien oder Kapitalbeiträge, falls aber der Betrag nachgewiesen wurde, für welche die Versicherungsanstalt die Police zurückkaufen würde, mit diesem Rückkaufswert in Anrechnung kommen. Bei den außerordentlich mäßigen Sätzen des Ergänzungssteuergesetzes war aber diese Besteuerung kaum fühlbar und wurde jedenfalls durch die Abzugsfähigkeit der Versicherungsbeiträge bis zur Höhe von 600 ℳ bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens weit überwogen.

Diese ganz unverkennbare steuerliche Begünstigung des Abschlusses von Lebensversicherungen erfuhr bereits durch das RStempG. v. 3. Juli 1913 eine wesentliche Änderung, indem die Tarifstelle 12 dieses Gesetzes die Beurkundungen über die Zahlung des Entgelts für die Übernahme von Versicherungen bei der Lebensversicherung einem Stempel von $^1/_2$% der Barprämie unterwarf[1]). Schon diese Bestimmung ließ einen Widerspruch in der steuerlichen Behandlung der Lebensversicherungen zwischen der Reichs- und der Landesgesetzgebung entstehen, indem die Landesgesetzgebung den Abschluß von Lebensversicherungen durch die Abzugsfähigkeit der Prämien begünstigte, das Reichsgesetz denselben Abschluß durch die Erhebung eines Stempels von den laufenden Beiträgen belastete. Dieser Widerspruch wurde noch durch die §§ 5 Ziff. 6 und 20 Abs. 2 WehrbtG. v. 3. Juli 1913 gesteigert. Diese Bestimmungen übernahmen im wesentlichen den § 15 PreußErgStG. und unterwarfen damit $^2/_3$ der Summe der eingezahlten Prämien oder den Rückkaufswert dem damals als außerordentlich hoch empfundenen Wehrbeitrage.

Damit aber nicht genug. Gleichzeitig mit dem Wehrbeitragsgesetze und dem Reichsstempelgesetze erging das Besitzsteuergesetz, das in § 6 Ziff. 6, § 36 Abs. 2 für die Bewertung der Lebensversicherungen bei der Ermittlung des besitzsteuerpflichtigen Vermögens dieselben Vorschriften aufstellte, wie das Wehrbeitragsgesetz. Damit wurde die Lebensversicherung wenigstens unter Umständen einer weiteren von drei zu drei Jahren einsetzenden Besteuerung unterworfen.

Bemerkenswert ist immerhin, daß der Entwurf zum Wehrbeitragsgesetz von der Heranziehung der Lebensversicherungen zum Wehrbeitrage abgesehen hatte, weil „es sich hier wirtschaftlich betrachtet mehr um einen künftigen Vermögensanfall handelt". Auch die Kommission lehnte einen Antrag auf Heranziehung der Lebensversicherungen in beiden Lesungen ab, und erst dem Plenum blieb es vorbehalten, in zweiter Lesung die Gesetz gewordene Bestimmung einzuführen. Entscheidend war der Gedanke, durch diese Bestimmung zu verhüten, daß noch unmittelbar vor der Steuererklärung erhebliche Summen auf Rentenversicherungen für den Erlebens-

[1]) Das während des Druckes erschienene Versicherungssteuergesetz vom 8. April 1922 erhöht diese Abgabe auf 2% (§ 5 Ziff. 6).

fall usw. festgelegt würden, die später wieder verlängert werden könnten. Daß diese Gefahr auch auf anderem Wege hätte verhütet werden können, liegt auf der Hand. Die Bestimmung des § 5 Ziff. 6 erweist sich also als Ergebnis einer mangelhaft vorbereiteten und in ihren Wirkungen wahrscheinlich nicht durchdachten Gelegenheitsgesetzmacherei.

Nachdem aber einmal diese Bestimmungen in das Wehrbeitragsgesetz und das Besitzsteuergesetz aufgenommen worden waren, sind sie für alle späteren Vermögenssteuergesetze vorbildlich geworden. § 2 Ziff. 1 KriegStG. v. 21. Juni 1916 unterwirft den nach den Vorschriften des Besitzsteuergesetzes festgestellten Vermögenszuwachs den Bestimmungen des Gesetzes, damit also auch die Lebensversicherungen. Das Gesetz v. 17. Dez. 1916 ging mit seinem einzigen Paragraphen noch darüber hinaus, indem es zum § 6 KriegStG. einen neuen Absatz hinzufügte, durch den noch nicht fällige Ansprüche aus während des Veranlagungszeitraumes eingegangenen Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen mit der vollen Summe der eingezahlten Prämien herangezogen wurden, falls die jährliche Prämienzahlung den Betrag von 1000 ℳ oder die einmalige Kapitalzahlung den Betrag von 3000 ℳ übersteigt. Gegen diese eine offensichtliche Steuerumgehung zu verhüten bestimmte Vorschrift wird an sich nichts einzuwenden sein.

Auch durch das Gesetz über die Erhebung eines Zuschlages zur Kriegssteuer v. 9. April 1917 wurde die Lebensversicherung wiederum mitbetroffen.

Im Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918 v. 26. Juli 1918 wurde das nach den Vorschriften des Besitzsteuergesetzes auf den 31. Dez. 1916 festgestellte Vermögen (§ 15 des Gesetzes) wiederum einer Abgabe unterworfen, die zu einem Teil also auf Lebensversicherungen entfiel. Das Gesetz über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachse v. 10. Sept. 1919 unterwarf den Vermögenszuwachs zwischen dem 1. Jan. 1914 und dem 30. Juni 1919, festgestellt nach den Vorschriften des Besitzsteuergesetzes, einer außerordentlichen Abgabe und bestimmte in § 11, daß noch nicht fällige Ansprüche aus während des Veranlagungszeitraumes eingegangenen Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen bei Feststellung des Endvermögens mit der vollen Summe der eingezahlten Prämie oder Kapitalbeträge anzusetzen seien, falls die jährliche Prämienzahlung den Betrag von 1000 ℳ oder die einmalige Kapitalzahlung den Betrag von 3000 ℳ übersteige. Diese Bestimmung hatte ihr Vorbild in dem Gesetze v. 17. Dez. 1916.

Endlich hat natürlich auch das RNotOG. v. 31. Dez. 1919 die Lebensversicherungen herangezogen (§ 9 Ziff. 6). Die volle Heranziehung der gezahlten Jahresprämien, falls sie 1000 ℳ, oder der einmaligen Kapitalzahlungen, falls sie 3000 ℳ übersteigen, ist in § 21 RNotOG. aber nur für die nach dem 31. Juli 1914 eingegangenen Versicherungen angeordnet worden. Für alle anderen verbleibt es bei der Berechnung nach § 36 Abs. 2 BesStG., die in § 143 Abs. 4 RAbgO. übergegangen ist.

Das neueste Vermögenssteuergesetz v. 8. April 1922 regelt die Steuerpflicht der Lebensversicherungen in § 9 Ziff. 6 in Verbindung mit § 15 Abs. 1 und § 143 Abs. 4 RAbgO. im wesentlichen ebenso wie das RNotOG. Das Vermögenszuwachssteuergesetz vom gleichen Tage unterwirft die Lebensversicherungen gegebenenfalls der Besteuerung durch §§ 5, 13 in Verbindung mit § 15 des Vermögenssteuergesetzes.

Wird auf diese Weise die Lebensversicherung alljährlich durch den Prämienstempel, bei jeder Besitzbesteuerung durch die Anrechnung der gezahlten Prämiensumme mindestens in Höhe von $^2/_3$ oder des Rückkaufswertes getroffen, so ist damit aber die steuerliche Heranziehung der Lebensversicherungen noch nicht erschöpft. Nach § 2 Ziff. 3 KapErtrStG. sind steuerbare Kapitalerträge die Zinsen, die bei Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungsunternehmungen auf die Prämienreserve der Versicherten rechnungsmäßig nach dem Geschäftsplan entfallen. Da in jeder Lebensversicherungssumme, die zur Auszahlung kommt, solche Zinsen stecken, wird jede Lebensversicherungssumme bei der Auszahlung um 10% dieser in der Lebensversicherungssumme enthaltenen Zinsen gekürzt. Der dann schließlich zur Auszahlung kommende Betrag der Lebensversicherungssumme unterliegt nach § 6 Ziff. 6, § 8 Ziff. 1 ErbschStG. der Nachlaßsteuer und nach § 20 Ziff. 6 ErbschStG. der Erbanfallsteuer.

Vergegenwärtigt man sich rückschauend auf die vorstehende Zusammenstellung, was an Steuern auf einer vor dem 1. Jan. 1914 eingegangenen Lebensversicherung ruht, so wird man von einem Wohlwollen der Steuergesetzgebung für die Lebensversicherung schwerlich mehr sprechen können. Gegenüber dieser Belastung durch die Reichssteuergesetzgebung mutet es nahezu als Widersinn an, wenn das Reichseinkommensteuergesetz in § 13 Ziff. 5 Versicherungsprämien, welche für Versicherungen des Steuerpflichtigen oder eines seiner nicht selbständig veranlagten Haushaltungsangehörigen auf den Todes- oder Lebensfall gezahlt werden, in der neuesten Fassung des Gesetzes bis zum Betrage von 3000 ℳ jährlich einkommensteuerfrei läßt. Daß ein Widerspruch zwischen der steuerlichen Behandlung desselben Rechtsgeschäfts in der Reichsgesetzgebung und in der Landesgesetzgebung klaffte, mag noch verständlich sein. Unverständlich aber erscheint es, wenn derselbe Gesetzgeber auf der einen Seite die Lebensversicherungen mit den hohen Besitzsteuern belegt, sie auf der anderen Seite aber in erheblichem Umfange von der Einkommensteuer frei stellt. Aber auch ein weiterer Widerspruch in der steuerlichen Behandlung der Lebensversicherung besteht zwischen der angeführten Bestimmung des Kapitalertragssteuergesetzes und den Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes. Derselbe Betrag, in demselben Zeitpunkt kann doch nur Einkommen oder Vermögen sein. Das Kapitalertragssteuergesetz aber zerlegt die Lebensversicherungssumme in den aus der Summe der Einzahlungen bestehenden Betrag und den aus den Zinsen auf die Prämienreserve dem Versicherten rechnungsmäßig nach dem Geschäftsplan zufallenden Betrag und versteuert letzteren als Kapitalertrag, während das Erbschaftssteuergesetz die gesamte zur Auszahlung kommende Lebensversicherungssumme als Kapitalvermögen (§ 6 Ziff. 6) versteuert. Ein innerer Widerspruch im Kapitalertragssteuergesetz endlich läßt die Kapitalertragssteuer, die bei der Auszahlung der Lebensversicherungssumme in Abzug kommt, um so höher werden, je länger die Versicherung bestanden hat, steigert also damit die aleatorische Natur des Lebensversicherungsvertrages.

Der vorstehende Überblick über die steuerliche Belastung der Lebensversicherungen will zu einer grundsätzlichen Erörterung der Frage anregen, ob die Lebensversicherungen steuerlich begünstigt oder vorbelastet werden sollen. Einen Fingerzeig für die Beantwortung gibt vielleicht § 13 Ziff. 5 REinkStG.; in folgerichtiger Durchführung der hier angeordneten Begünstigung müßten Lebensversicherungen in Höhe der einer Jahresprämie von 3000 ℳ entsprechenden Versicherungssumme auch mit Besitzsteuern und der Kapitalertragssteuer verschont werden. Dabei ist allerdings ein Einwand gegen die Bestimmung des § 13 Ziff. 5 selbst zu berücksichtigen. Durch die mechanische Begrenzung des steuerfreien Prämienbetrages auf 3000 ℳ werden die einzelnen Steuerpflichtigen ganz verschieden betroffen. Wer in jungen Jahren eine Lebensversicherung mit einem Jahresprämienbetrage von 3000 ℳ eingegangen ist, erhält für denselben Jahresbeitrag eine viel höhere Versicherungssumme und hat damit für den Versicherten in viel weitergehendem Maßstabe gesorgt, als der erst in späterem Lebensalter eine solche Versicherung nahm oder vielleicht nehmen konnte. Die Abzugsfähigkeit der Prämien müßte also, um gerecht zu wirken, nach der Dauer der Versicherung gestaffelt werden.

Zum Schlusse sei noch auf einen Gesichtspunkt hingewiesen, der die Belastung der Lebensversicherung mit Besitzsteuern gerade in der Gegenwart besonders ungerecht erscheinen läßt. Die Steuer ist nach dem Geldwerte zur Zeit ihrer Fälligkeit zu entrichten. Das besteuerte Objekt, die Lebensversicherungssumme, wird erst nach Jahren zu einem dann vielleicht noch viel tiefer gesunkenen Geldwerte ausgezahlt.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in Kohlensteuersachen.

Von Oberregierungsrat b. Landesfinanzamt Dr. Schröter, Münster i. W.

Die Rechtsprechung des RFH. in Zoll- und Verbrauchssteuersachen, soweit sie sich in den ersten drei Bänden der amtlichen Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH. veröffentlicht findet, ist in JW. 1921, 545 ff. von mir besprochen worden. Wie ich glaube nachgewiesen zu haben, gibt eine Anzahl dieser ersten Entscheidungen in Zoll- und Ver-

brauchssteuersachen zu Bedenken Anlaß. In der Besprechung war aber der Hoffnung Ausdruck gegeben worden, daß es dem Reichsfinanzhof gelingen werde, die Hemmnisse und Schwierigkeiten, die sich seiner Betätigung auf dem Gebiete der Zoll- und Verbrauchssteuern zunächst entgegenstellten, zu überwinden und seiner Rechtsprechung die ihr gebührende maßgebliche Stellung zu erringen. Heute nach Abschluß weiterer dreier Bände von Entscheidungen des RFH. darf festgestellt werden, daß sich jene Erwartung im wesentlichen erfüllt hat. Die in den Bänden IV—VI mitgeteilten Erkenntnisse geben sowohl in materiell-rechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu Bemerkungen, die weitere Juristen- oder Industriekreise berühren werden, im allgemeinen kaum noch Anlaß. Nur auf dem Gebiete der Kohlensteuer, der finanziell ergiebigsten, wirtschaftlich am meisten einschneidenden und technisch wohl am kompliziertesten liegenden Verbrauchssteuer, erscheint eine kritische Besprechung der neuen Entscheidungen des RFH. am Platze.

Das Erkenntnis v. 13. Juli 1921 Bd. VI S. 196 ergänzt das Kohlensteuergesetz in einer zweckmäßigen und dem Willen des Gesetzgebers offenbar entsprechenden Weise. Das Urteil befaßt sich mit der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Waschberge zur Kohlensteuer heranzuziehen sind, und kommt zu dem Ergebnis, daß sie der Steuerpflicht unterliegen, „wenn sie wegen ihrer Beschaffenheit und Heizkraft nach den Anschauungen des Verkehrs als Brennstoff verwendbar sind". Hiermit stellt der Reichsfinanzhof ein allgemein gültiges Kennzeichen der Steuerpflicht auf. Nicht nur die Waschberge, sondern auch alle anderen kohlehaltigen Nebenerzeugnisse oder Rückstände der Kohlengewinnung oder Kohlenaufbereitung, die im Verkehr nicht als vollwertige Kohle angesehen zu werden pflegen, werden steuerpflichtig sein, wenn sie die vom RFH. geforderte Eigenschaft der Brennbarkeit besitzen. In Betracht kommen z. B. die Schlammkohlen, die Lesekohlen, das sog. Mittelprodukt, die Haldenrückstände, die Kohlenniederschläge aus den Tageswässern der Gruben usw.

Die wichtige Frage, ob die Zeche, die die Kohlen fördert, oder aber das Verkaufssyndikat, dem die Zeche angeschlossen ist, als Steuerschuldner anzusehen ist, wird in dem Urteil des Großen Senats vom 25. April 1921 Bd. V S. 321 im ersteren Sinne beantwortet. Damit hat der RFH. seine frühere Stellung (Bd. III S. 231) aufgegeben und stimmt nunmehr mit der Auffassung der Zollbehörden und der Kohlenindustrie überein. Insofern wird daher das Urteil allerseits begrüßt werden. Weniger Beifall dagegen findet die zweite Überschrift der Entscheidung. Sie besagt, daß „der Steuerpflicht alles unterliegt, was die syndizierte Zeche aus dem Syndikatsverhältnis auf Grund ihrer Lieferungsverpflichtungen für ihre Leistungen gewährt erhalten hat, also der an sie abgeführte Teil des Gewinnes, den das Syndikat aus Verkäufen von Kohlen dieser Zeche erzielt hat". Dieser Rechtssatz erscheint zwar auf den ersten Blick einleuchtend; auch die Zollbehörde hat ihn anfänglich vertreten. Aber bei näherem Eindringen in die tatsächlichen Verhältnisse und wegen der rechtlichen Folgerungen, zu denen er führt, ergeben sich doch so schwere Bedenken, daß ihn die Praxis längst wieder aufgegeben hat.

Wenn zwei selbständige Zechen durch ihre Kohlenverkäufe nach dem Auslande Gewinne erzielen, so wird nach § 8 Abs. 1 Satz 1 des Kohlensteuergesetzes (KohleStG.) der volle von ihnen erzielte Kaufpreis der Versteuerung zugrunde gelegt. Schließen sich nun die beiden Zechen zu einem Verkaufssyndikat, d. i. zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, zusammen, das den Mitgliedern ihre Lieferungen laufend mit einem „Verrechnungspreis" vergütet und nach Ablauf des Geschäftsjahres einen etwaigen weiteren Gewinn als „Nachvergütung" ausschüttet oder aber einen etwaigen Verlust durch „Umlage" von den Mitgliedern einzieht, so erhebt sich die Frage: Ändert sich infolge eines solchen Vertrages die Versteuerung der Kohle? — oder mit anderen Worten — Sind die Steuerpflichtigen in der Lage, durch Abschluß eines Gesellschaftsvertrages die ihnen an sich obliegende Steuerpflicht zu verändern oder gar abzuwenden? Man wird im Hinblick auf den Satz, daß öffentliches Recht durch Privatverträge nicht berührt werden kann, zunächst geneigt sein, diese Frage zu verneinen. Die praktische Folge hiervon wäre, daß das Syndikat als der gemeinsame Geschäftsführer für jede der Zechen die allmonatliche Steueranmeldung über diejenigen Kohlen abzugeben hätte, die die Zeche durch seine Vermittlung abgesetzt hat, und daß dabei die vom Syndikat erzielten Preise einzusetzen und zu versteuern wären. Der Verrechnungspreis und die Nachvergütung bzw. Umlage kämen also, weil lediglich privatrechtlicher Natur und nur für die innere Beziehung der Gesellschafter untereinander maßgebend, für die Versteuerung überhaupt nicht in Betracht.

Dieses juristisch und wirtschaftlich einwandfreie Versteuerungsverfahren hat aber der Gesetzgeber durch die ausdrückliche Vorschrift im § 8 Abs. 1 Satz 2 a. a. O., daß „Nachvergütungen als Teil des Verkaufspreises gelten", ausgeschlossen. In dieser Vorschrift liegt die Weisung, daß ein Vertrag, durch den die Zechen das Verfügungsrecht über die von ihnen geförderten Kohlen einem gemeinschaftlichen Verkaufsorgan (Syndikat) einräumen, als ein mit dem Syndikat abgeschlossener Kaufvertrag zu gelten habe (vgl. § 13 Satz 3 der AusfBest.). Das Gesetz will also die aus dem Innenverhältnis sich ergebenden Ansprüche der Gesellschafter gegen das Syndikat, d. i. vor allem den Verrechnungspreis zuzüglich Nachvergütung und abzüglich Umlage, und nicht den nach außen hervortretenden Verkaufspreis des Syndikats der Versteuerung zugrunde gelegt wissen. Das Gesetz verfolgt damit offenbar den Zweck, den Zechen einen geldlich bequemeren Zahlungsmodus zu verschaffen und die Syndikate der unmittelbaren steuerlichen Beaufsichtigung zu entziehen, hat aber sicherlich nicht die Absicht, den finanziellen Ertrag der Steuer dadurch wesentlich zu beeinträchtigen. Für eine steuerliche Bevorzugung der syndizierten Zechen läge auch nicht der geringste Anlaß vor; ihre steuerliche Benachteiligung wäre viel eher erklärlich. Es kann daher dem Gesetzgeber nicht wohl die Absicht unterstellt werden, syndizierte Zechen vor nichtsyndizierten zu begünstigen.

Nun wird aber, bei steuerlich einwandfreier Geschäftsführung des Syndikats, im Wege der Versteuerung der Verrechnungspreise zuzüglich der Summe der ausgeschütteten Nachvergütungen oder abzüglich der Summe der erhobenen Umlagen annähernd derselbe finanzielle Erfolg erzielt, als wenn die Verkaufspreise des Syndikats (oder nichtsyndizierter Zechen) zur Versteuerung gezogen würden. Ein Unterschied liegt nur insofern vor, als im ersteren Falle die Geschäftsunkosten des Syndikats außerhalb der Steuer bleiben, während sie im letzteren Falle in den Verkaufspreis des Syndikats hineinkalkuliert und demgemäß versteuert werden. Dieser finanzielle Unterschied ist aber nur geringfügig. Eine ganz erhebliche steuerliche Bevorzugung der syndizierten Zechen vor den syndikatsfreien muß aber eintreten, wenn man der Entscheidung des Großen Senats folgen und nur denjenigen Teil der Nachvergütung versteuern würde, der an die Zechen fließt, von denen die Kohlen zu dem gewinnbringenden Geschäft des Syndikats geliefert worden sind. Wenn also z. B. von 3 000 000 ℳ Nachvergütungen, die das Syndikat an seine sämtlichen Mitglieder ausschüttet, nur 300 000 ℳ auf die wenigen Zechen entfallen, die die Kohlen zu dem gewinnbringenden Umsatz nach dem Ausland geliefert haben, so entgehen dem Reiche hiernach $^9/_{10}$ der Steuer, die es erhalten würde, wenn die Zechen die von ihrem Geschäftsführer umgesetzten Kohlen zu dem von ihm erzielten Preise zur Versteuerung zu bringen hätten. Dieses Ergebnis wird dem Willen des Gesetzgebers zweifellos nicht gerecht.

Ferner will es als unannehmbar erscheinen, daß die Abmachungen des Syndikatsvertrages hiernach imstande sein würden, die Kohlensteuer zu sabotieren. Das Syndikat hätte es nämlich in seiner Hand, über den Jahresgewinn gesellschaftsvertraglich so zu verfügen, daß daraus überhaupt keine Nachzahlung auf Kohlen an die Lieferzechen mehr stattfindet, sondern daß er ungekürzt für gemeinsame oder gemeinnützige Zwecke verwendet wird. Ja, das Syndikat wäre nicht gehindert, vertraglich zu bestimmen, daß der laufend den Lieferzechen zu zahlende Verrechnungspreis auf ein Minimum, etwa auf $^1/_{10}$, herabgesetzt würde und die enormen Zwischengewinne des Syndikats auf gesellschaftlicher Grundlage — oder richtiger gesagt, auf einer anderen gesellschaftlichen Grundlage, als nach Maßgabe der gelieferten Kohlen — verteilt würden. Man denke sich z. B., daß das Syndikat aus diesen Überschüssen eine Hilfskasse für notleidende Zechen errichtete, aus der den Mitgliedern nach bestimmten Grundsätzen Geldzahlungen zuflössen. Daß der Gesetzgeber das Schicksal der

Kohlensteuer nicht in dieser Weise der Vertragsautonomie der Syndikate hat ausantworten wollen, ist selbstverständlich.

Wenn sich die Steuerpraxis nach der vorliegenden Entscheidung des Großen Senats richten wollte, müßte nunmehr das Syndikat für jedes Mitglied Anschreibungen darüber führen, welchen Gewinn oder Verlust jede einzelne Lieferung der Zeche für das Syndikat ergeben hat. Wenn es sich hierbei nur um die Rohgewinne oder Rohverluste handelte, wäre eine solche Buchführung vielleicht noch durchführbar; es kommt aber nicht der Roh-, sondern der Reingewinn oder -verlust in Frage, und diesen für jede einzelne Lieferung festzustellen, ist unmöglich. Aber selbst gesetzt den Fall, es fände sich ein Weg, ihn zu ermitteln, so würden diejenigen Zechen, bei deren Lieferungen sich im Jahresendergebnis der Anschreibungen ein Plus herausstellte, dieses Plus, falls eine allgemeine Nachvergütung ausgeschüttet wird, zu versteuern haben, vielleicht sogar über den Betrag der Nachvergütung hinaus. Und würde eine allgemeine Umlage erhoben werden, so würde umgekehrt das Minus, das sich im Jahresendergebnis bei den Lieferungen einzelner Zechen ergibt, für diese Zechen eine Minderung der Steuer herbeiführen; dagegen bei den übrigen umlagepflichtigen Zechen würde die Umlage eine steuermindernde Wirkung nicht haben; denn der umgelegte Verlust stammt ja nicht aus Verkäufen von Kohlen dieser Zechen her. Also ein unbefriedigendes Ergebnis, und dabei eine Buchführung, in der sich kein Syndikatsbeamter und keine Zollbehörde zurechtfinden würde!

Wird am Schlusse des Syndikatsjahres festgestellt, daß eine Nachvergütung oder eine Umlage für die Gesamtheit der Mitglieder herauskommt, so ist u. E. dieses Jahresergebnis von den Einzellieferungen und Einzelrohgewinnen nunmehr losgelöst. Die tausend einzelnen Rohgewinne und Rohverluste und die Geschäftsunkosten sind darin gegenseitig verrechnet, und in dem Gesamtergebnis sind die Erfolge der Einzellieferungen nicht mehr nachweisbar. Es ist tatsächlich und rechtlich unmöglich, die Gesamtsumme der Nachvergütungen oder der Umlagen als das Ergebnis bestimmter Einzellieferungen anzusprechen. Es ist daher auch nicht angängig, die Steuer für die Nachvergütungen nur bei einzelnen Mitgliedern zu erheben oder den der Umlage entsprechenden Steuerbetrag nur an einzelne Mitglieder zu erstatten.

Aus dem Dilemma heraus führen nur zwei Wege: der eine — Versteuerung der Verkaufspreise des Syndikats — ist, wie der Große Senat selbst feststellt, durch § 8 Abs. 1 Satz 2 a. a. O. versperrt; es bleibt also nur als der zweite Ausweg übrig, die Gesamtheit der gesellschaftlichen Leistungen des Syndikats steuerlich zu erfassen. Der Große Senat hat gemeint, die gesellschaftlichen Leistungen des Syndikats nur insoweit steuerlich berücksichtigen zu sollen, als sie laut Vertrag zu den gelieferten Kohlen in Beziehung stehen. Diese Auslegung ist zu eng; denn greift man nur die zu den Lieferungen in Beziehung gesetzten Gesellschaftsleistungen heraus und ignoriert den Syndikatsvertrag im übrigen, so eröffnet man, wie wir gesehen haben, damit dem Syndikat die Möglichkeit, die Steuer zu beeinflussen. Es ist daher nicht ratsam, die vertragliche Beziehung des Syndikats zu seinen Mitgliedern in einen steuerlich beachtlichen und in einen steuerlich unerheblichen Teil zu zerreißen. Ist das syndikatliche Innenverhältnis für die Versteuerung überhaupt maßgebend, so kann es nur in seinem vollen Umfange in Betracht gezogen werden.

Im Innenverhältnis bildet die Summe der vertraglichen Verpflichtungen der Gesellschaft an das Mitglied die Gegenleistung dafür, daß dieses der Gesellschaft die Verfügungsmacht über die von ihm geförderten Kohlen einräumt. Der Inhalt dieser Verfügungsmacht richtet sich naturgemäß nach dem Vertrage. Bezüglich der Hauptmasse der Kohlenförderung hat das Syndikat die Befugnis, die Kohlen auf gemeinsame Rechnung zu verkaufen. Das ist der Fall der unmittelbaren Verfügung durch das Syndikat. Den Mitgliedern ist durch den Vertrag ferner zumeist auch das Recht zugestanden, einen Teil ihrer Förderung mit Wirkung für und gegen das Syndikat selbst zu verwerten. Hierbei fungieren die Zechen als vertraglich ermächtigte Organe des Syndikats. Es ist dies der Fall der mittelbaren Verfügung durch das Syndikat, wie sie z. B. im rheinisch-westfälischen Kohlensyndikat für die Abgabe von Kohlen im Landabsatz oder auf Grund von vorsyndikatlichen Verträgen oder für die Verwendung im Hüttenselbstverbrauch vorgesehen ist. Das als Syndikatsorgan verfügende Mitglied hat die Kohlenmengen, die es im Rahmen seiner Ermächtigung selbst verwertet, dem Syndikat laufend zu melden und wird unter Berücksichtigung dieser Mengen sowohl zu den Syndikatslasten herangezogen als auch mit Syndikatsausschüttungen bedacht. Bezüglich der Beteiligung am Jahresergebnis des Syndikats stehen sich mithin der unmittelbare und der mittelbare Syndikatsabsatz einander gleich. Sind die gesellschaftlichen Leistungen an Nachvergütungen (oder die Ansprüche der Gesellschaft auf Umlagen), soweit sie auf unmittelbaren Syndikatsabsatz entfallen, steuerlich zu berücksichtigen, so muß dasselbe auch bezüglich der Nachvergütungen bzw. Umlagen gelten, die auf den mittelbaren Syndikatsabsatz verteilt werden; denn ist der Syndikatsvertrag in seinem vollen Umfange für die Versteuerung maßgebend, so ist jedes Mitglied für die ihm laut Vertrag zufließenden Nachvergütungen steuerpflichtig (oder wegen der bei ihm erhobenen Umlagen erstattungsberechtigt), gleichviel, ob die Nachvergütung (oder Umlage) auf unmittelbaren oder mittelbaren Syndikatsabsatz entfällt, und ohne Rücksicht darauf, ob seine Lieferungen den zu verteilenden Gewinn (oder Verlust) des Syndikats herbeigeführt haben oder nicht. Das Gesetz hat, indem es das Innenverhältnis des Syndikats zur Grundlage der Versteuerung macht, weder zugunsten noch zu Lasten der nichtliefernden Zechen eine Ausnahme von diesem Grundsatz geschaffen. Daher sagt denn auch der § 14 AusfBest. ausdrücklich, daß Nachvergütungen zum vollen Betrage steuerpflichtig sind.

Diese und ähnliche Erwägungen waren in der Kohlensteuer-Wertprüfungsstelle zu Münster i. W. zur Sprache gebracht worden; sie haben die Zollbehörde überzeugt, daß die Nachvergütungen ohne Rücksicht auf die Ursache ihrer Entstehung von den Zechen zu versteuern seien, an die sie laut Syndikatsvertrag gezahlt werden. Die Vertreter der Industrie sind im Kreise ihrer Gewerbsgenossen für diese ebenso einfache als billige Regelung eingetreten. Der Steueranspruch ist in diesem Umfange, von einer Ausnahme abgesehen, auch überall anerkannt worden. Der eine Außenseiter aber, der nicht beitrat, hat das vorliegende abweichende Urteil des Großen Senats erlangt. Wäre vorauszusehen gewesen, daß der Reichsfinanzhof die allerdings sehr knappen Gründe der Anfechtungsentscheidung so völlig unbeachtet lassen würde, wie es tatsächlich geschehen, so hätte sich trotz des geringfügigen Streitgegenstandes doch vielleicht eine breitere Darlegung der Gründe des Landesfinanzamts empfohlen. —

Über die Bewertung des steuerpflichtigen Selbstverbrauchs hat der RFH. in zwei Fällen zu erkennen Gelegenheit gehabt. Die Entsch. v. 27. April 1921 Bd. V S. 280 stellt den in der westlichen Praxis bereits geläufigen Satz auf, daß die gesamten Schachtanlagen eines einheitlich geleiteten Unternehmens eine wirtschaftliche Einheit darstellen und daher der auf einer Grube erzielte niedrigste Preis für die Bewertung des steuerpflichtigen Selbstverbrauchs auch der übrigen Gruben des Gesamtunternehmens maßgebend ist. Als niedrigster zur Zeit der Verwendung erzielter Preis ist noch der Entsch. v. 28. Mai 1921 Bd. VI S. 38 der in einem langfristigen Lieferungsvertrag vereinbarte Preis auch dann anzusehen, wenn in einem Steuerabschnitt eine Lieferung von Kohle nicht stattgefunden hat, sofern nur der Vertrag im Zeitpunkt der Verwendung noch in Geltung steht und kein Preismißverhältnis zur Zeit des Vertragsschlusses obwaltete. Beiden Urteilen werden Zollbehörde und Industrie unbedenklich beipflichten können.

Zwei weitere Erkenntnisse beziehen sich auf die Bemessung des für die Steuer maßgebenden Kaufpreises. Die Entsch. v. 6. Juli 1921 Bd. VI S. 276 rechnet die sog. soziale Auflage, die in Höhe von 6 ℳ je 1 t für die Errichtung von Bergmannswohnungen und von 2 ℳ je 1 t für die Beschaffung von Lebensmitteln für Bergarbeiter bei den Syndikaten erhoben und an öffentliche Stellen abgeführt wird, in den steuerpflichtigen Gegenwert ein, den das Syndikat seinen Mitgliedszechen für gelieferte Kohlen gewährt. Das Urteil wird von der Industrie als unbillig empfunden, weil die soziale Auflage zu keinem Zeitpunkte einen Teil des Vermögens der Einzelzeche bilde, sondern unmittelbar beim Syndikat von dessen Umsatz erhoben werde. Die Gegengründe der Industrie fallen jedoch in sich zusammen, wenn man sich vergegenwärtigt, daß das Syndikat doch nur die gemeinschaft-

liche Verkaufsstelle der Zechen ist. Übernimmt es die Syndikatsleitung unter Billigung der Mitglieder, die soziale Auflage, soweit sie auf den unmittelbaren Syndikatsabsatz gelegt ist, aus dem gemeinschaftlichen Erlöse zu zahlen, so liegt hierin die Einreihung der sozialen Auflageschuld in die gesellschaftlichen Pflichten des Syndikats gegen seine Mitglieder; denn die Mitglieder erlangen den Anspruch gegen das Syndikat auf Bezahlung der Auflage aus den Syndikatserträgnissen. Damit wird die Entrichtung der sozialen Auflage zu einer dem Innenverhältnis angehörenden Leistung; sie ist daher, wie alle gesellschaftlichen Leistungen des Syndikats an seine Mitglieder, auch bei Bemessung der Steuer mit zu berücksichtigen.

Die andere Entscheidung betrifft die in den Kohlenverkaufspreis eingerechnete Ausfuhrabgabe. Diese anfänglich ebenfalls für soziale Zwecke bestimmte Abgabe, die an den Reichskohlenkommissar zu entrichten ist, wird von der Entsch. v. 8. Juni 1921 Bd. VI S. 237 für abzugsfähig erklärt. Der RFH. tritt damit in Gegensatz zu dem Erlaß des preußischen Finanzministers v. 21. Mai 1919 Nr. III 6169, der im Einvernehmen mit dem Reichsminister der Finanzen die Ausfuhrabgabe für steuerpflichtig hält. Der RFH. begründet seine Auffassung mit dem Hinweis darauf, daß die Tatsache der Ausfuhr, an die sich die Abgabe knüpfe, nach dem Zeitpunkte der Lieferung ab Grube liege, nach § 8 des KohleStG. aber der Verkaufspreis ab Grube den steuerpflichtigen Wert der Kohle bilde. Diese Erwägung geht u. E. fehl: denn wenn jemand, ohne daß er an den Reichskohlenkommissar einen Tribut aus dem Erlöse zu entrichten hätte, ab Grube zu den hohen Auslandspreisen verkaufen würde, so würde unzweifelhaft der volle Auslandspreis zur Steuer heranzuziehen sein. Hieran kann sich aber dadurch nichts ändern, daß der Lieferzeche aufgegeben wird, von dem erheblichen Gewinn, den sie aus dem Auslandsgeschäft zieht, einen kräftigen Bruchteil für öffentliche Zwecke abzuführen. Die Ausfuhrabgabe ist im übrigen keine Steuer von der bei der Ausfuhr stattfindenden Warenbewegung über die Grenze, also kein Ausfuhrzoll, sondern eine Abgabe vom hereinkommenden Gegenwert, insbesondere von dem Valutagewinn, den die Lieferzeche bei dem Verkauf in das Ausland zu erzielen in der Lage ist. Die Rechtslage scheint hiernach wohl folgende zu sein: Die Kohlensteuer ist vom vollen, ab Grube gestellten Auslandspreise zu entrichten; die Lieferzeche hat die ihr obliegende Steueraufwendung zusammen mit den übrigen Unkosten, die ihr aus dem Auslandsgeschäft erwachsen, in ihren Verkaufspreis hineinzukalkulieren. Dem Reichskohlenkommissar muß es überlassen bleiben, aus dem Teile des Auslandspreises, der nach Abzug der Unkosten und der Steuer für die Zeche übrig bleibt, denjenigen Bruchteil zu bestimmen, der an ihn als Ausfuhrgebühr abzuführen ist. Wie bei einem solchen Verfahren die vom RFH. befürchtete Möglichkeit bestehen würde, daß die Kohlensteuer von der Ausfuhrgebühr nicht nur jeden Verdienst des Produzenten an der Kohle nähme, sondern der Produzent sogar noch zuzahlen müßte, ist nicht ersichtlich.

Die Entsch. v. 6. Juli 1921 Bd. VI S. 276 bringt eine wünschenswerte Klärung, was als Aufbereitungsanlage i. S. des § 5 Abs. 1 des KohleStG. zu gelten hat. Der RFH. erachtet nur die Anlagen, die zur Gewinnung und Herstellung der nach dem Gesetz steuerpflichtigen Erzeugnisse erforderlich sind, als steuerlich begünstigt. Mithin können als Aufbereitungsanlage i. S. des § 5 Abs. 1 a. a. O. auch nur solche Anlagen angesprochen werden, die zur Bearbeitung oder Verarbeitung noch nicht steuerpflichtig gewordener Kohlen dienen. Einrichtungen also, wie z. B. die Kokereien und Steinkohlenpressen, die versteuerte Kohlen weiterverarbeiten, müssen mit versteuerten Kohlen betrieben werden.

Die Entscheidung ist auch noch aus verfahrensrechtlichen Gründen bemerkenswert. Gegenstand der Anfechtung war ein Steueranspruch wegen der Betriebskohlen der Kokerei in Höhe von 7233 ℳ, der vom Hauptzollamt zusammen mit weiteren 626189 ℳ auf Grund der monatlichen Steueranmeldung geltend gemacht worden war. Mit der Rechtsbeschwerde gegen die Anfechtungsentscheidung, die den Steuerzahler mit seinem Antrage auf Freistellung zurückgewiesen hatte, beantragte der Steuerzahler, ihn nicht nur von jenen 7233 ℳ, sondern außerdem noch in Höhe eines weiteren Betrages von rund 10000 ℳ freizustellen, der von der sog. sozialen Auflage erhoben war, und dessen Rückzahlung er bei den Vorinstanzen nicht verlangt hatte. Der RFH. bemerkt hierzu, daß er „nicht gehindert sei, über den nachträglich in der Rechtsbeschwerde erhobenen Angriff gegen die Steuerberechnung zu entscheiden". Er tritt daher in eine sachliche Prüfung des jetzt erstmalig bezüglich der sozialen Auflage geleugneten Steueranspruchs ein und weist danach das Rechtsmittel auch insoweit als unbegründet zurück, als es die Steuer von der sozialen Auflage zum Gegenstande hat. Dieses Verfahren ist nicht unbedenklich. U. E. hätte es sich empfohlen, die Rechtsbeschwerde, soweit sie mehr verlangt, als die steuerrechtliche Nachprüfung des der angefochtenen Entscheidung zugrunde liegenden Tatbestandes, als unzulässig zu verwerfen. Denn der Tatbestand, der zur steuerlichen Berücksichtigung der sozialen Auflage zwingt, hängt mit dem Tatbestand, auf den sich die Versteuerung der Kokereibetriebskohlen stützt, weder tatsächlich noch rechtlich zusammen. Wer die Rechtsfolgen des einen Tatbestandes leugnet, bekämpft damit nicht auch die des anderen.

Ein Rechtsmittelverfahren, das sich wegen der steuerlichen Rechtsfolgen eines Tatbestandes entspinnt, muß grundsätzlich auf die steuerliche Würdigung dieses Tatbestandes beschränkt bleiben. Nun sagt zwar § 228 Satz 2 AO., daß die Rechtsmittelbehörden an die Anträge dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, nicht gebunden sind. Aus dieser Vorschrift kann aber doch wohl der RFH. nicht die Befugnis herleiten, einen unanfechtbar gewordenen selbständigen Steueranspruch des Staates von Amts wegen in das wegen eines anderen Tatbestandes schwebende Anfechtungsverfahren einzuführen. Die Vorschrift des § 228 Satz 2 wird nur dahin verstanden werden können, daß der RFH. bei der steuerrechtlichen Beurteilung des Tatbestandes, auf den sich der vom Steuerbelangten im Wege der Anfechtung geleugnete Steueranspruch des Reiches stützt, an die Anträge der Beteiligten nicht gebunden ist, daß aber das Verfahren selbst durch diesen Tatbestand begrenzt bleiben muß. Wenn sich der RFH. das Recht zuerkennt, unanfechtbar gewordene Teile der monatlichen Steuerabrechnung, die auf selbständiger Tatsachengrundlage stehen, nachträglich in ein anderes Anfechtungsverfahren einzubeziehen, so wird nicht nur dadurch der formale Rechtsfrieden, der durch Ablauf der Anfechtungsfrist zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde hergestellt werden sollte, wieder hinfällig, sondern es tritt auch eine Unbilligkeit gegenüber solchen Steuerzahlern ein, die während der Anfechtungsfrist gegen keinen Teil der monatlichen Abrechnung Anfechtung erhoben haben. Ferner wird die prozessuale Stellung der Zollbehörden verschlechtert, indem weder das Hauptzollamt noch die Zollabteilung des Landesfinanzamts Gelegenheit gehabt haben, sich mit dem Steuerbelangten über den in der Rechtsbeschwerdeinstanz erhobenen Angriff auseinanderzusetzen; und endlich bürdet sich der RFH. die nicht ungefährliche Befugnis auf, als erste und letzte Instanz über den Gesamtbetrag einer monatlichen Kohlensteuerforderung der lokalen Zollbehörden zu Gericht zu sitzen. —

Hiermit wären die Kohlensteuerentscheidungen des RFH., die noch für die Zukunft Bedeutung haben, im wesentlichen erörtert. Nun noch eine kurze Bemerkung zu einem Aufsatz „Zur Kritik richterlicher Entscheidungen" (JW. 1921, 725), der aus der Feder des Präsidenten des RFH., Wirkl. Geh. Rats Jahn, stammt! In diesem Artikel glaubt der Verfasser, meine Kritik der Rechtsprechung des RFH. in Zoll- und Verbrauchssteuersachen (JW. 1921, 545) damit widerlegen zu sollen, daß er mir — kurz gesagt — die Befähigung zur Kritik abspricht. Zur Begründung seines summarischen Urteils greift der Verfasser aus der nicht ganz kleinen Zahl der von mir damals besprochenen Urteile zwei heraus und meint, daß ich in meiner Kritik deren Tatbestand nicht vollständig genug wiedergegeben habe, sodaß der „springende Punkt" verschwiegen sei. Der Verfasser hat dabei folgendes übersehen: mir kam es nicht darauf an, den Tatbestand so lückenlos darzustellen, daß sämtliche Folgerungen nachzuprüfen wären, sondern vielmehr darauf, festzustellen, daß das Gericht, besonders in jenen beiden Fällen, sich über das sachverständige Gutachten der Kohlensteuer-Wertprüfungsstelle ohne ein Wort der Prüfung und sachlichen Widerlegung hinwegsetzt und so leider zu Ergebnissen kommt, die in der Praxis — sowohl in den Kreisen der Industrie, als auch bei den Zollbehörden — unverständlich sind. Wenn es mir nicht gelungen sein sollte, dieses als das Ziel meiner da-

maligen Besprechung genügend klar zum Ausdruck zu bringen, so müßte ich das noch nachträglich bedauern.

Bei den Milliardenbeträgen der Kohlensteuer ist fast jede einzelne Steuerentscheidung von einer schwerwiegenden finanziellen und wirtschaftlichen Bedeutung. Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Steuererhebung ist mit Rücksicht auf die beteiligte Industrie aber unbedingt erforderlich. Es ist mithin ein Gebot der Vorsicht und bei einzelnen Zollabteilungen schon länger, als es einen RFH. gibt, üblich, daß die wichtigeren Kohlensteuerstreitfälle zunächst dem Sachverständigen-Areopag der Kohlensteuer-Wertprüfungsstelle zur Begutachtung vorgelegt werden. In diesem Kollegium wird nach Anhörung der Vertreter der reinen Kohlenzechen, der Hüttenzechen, der Mager- und Fettkohlenzechen, der Konzern- und Einzelbetriebe, juristischer, kaufmännischer und technischer Mitglieder, der Vertreter der staatlichen Industrie, der Bergaufsichts- und der Zollaufsichtsbehörden in mündlicher Verhandlung das Für und Wider nach allen Richtungen hin erwogen. Bei solchen Beratungen pflegt sich die Sach- und Rechtslage sehr bald zweifelsfrei zu klären. Bei der Kohlensteuer-Wertprüfungsstelle Münster z. B. sind bisher m. W. andere als einstimmige Entschließungen nicht gefaßt worden. Mir ist bisher unter rund 60 Steuerstreitfällen nur ein einziger bekannt geworden, in dem die Zollbehörde sich dem Gutachten der Wertprüfungsstelle nicht hat anschließen können. Und die Fälle, in denen der Steuerbeteiligte geglaubt hat, sich dem Spruch seiner Gewerbsgenossen nicht unterwerfen zu sollen, lassen sich an den Fingern abzählen. Aber gerade diese Fälle sind es, die an den RFH. gelangen, sofern auch die Verständigung mit dem Beteiligten im Schoße der Industrie scheitert.

Der RFH. darf sich nicht der Gefahr aussetzen, zu einer Stellungnahme zu kommen, deren Unhaltbarkeit verwaltungsbekannt ist. Er wird gut tun, sich den Steuerstreitfall nicht allein durch den dürftigen Inhalt der ihm vorgelegten Verwaltungsakten vermitteln zu lassen, sondern für die Beurteilung der Durchführbarkeit und wirtschaftlichen Tragweite eigener Rechtsauffassungen auch die Gutachter mit zu Rate zu ziehen, die ihm z. B. in den Kohlensteuer-Wertprüfungsstellen des Deutschen Reiches zu schriftlichen oder mündlichen Auskünften sicherlich gern zur Verfügung stehen werden. Denn der Satz: „quod non in actis, non est in mundo" gilt für Verwaltungsbehörden überhaupt nicht, und der Kreis der verwaltungsnotorischen Tatsachen deckt sich, wenigstens auf dem Gebiete der Kohlensteuer, nicht immer mit dem Kreis der beim RFH. gerichtsnotorischen Tatsachen. Wenn dem RFH. ein Sachverständigenbeirat, wie er die Wertprüfungsstelle ist, zur Seite stünde, wären Entscheidungen, die von der Industrie und den Zollbehörden einmütig abgelehnt werden, zweifellos vermieden worden.

Sittenwidrige und strafbare Einnahmen und Werbungskosten bei der Einkommenbesteuerung.

Von Rechtsanwalt Dr. Lang, Dozent an der Handelshochschule, Nürnberg.

I. Die frühere Theorie und Praxis hat die Besteuerung sittenwidriger oder strafbarer Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte mehr oder weniger abgelehnt (vgl. die Zusammenstellung bei RFH. 5, 231 sowie Lurje, Neue Steuerrundschau I 30; Kloß, Steuerzeitung 9, 88; Steuer und Wirtschaft I 309/10 und insbesondere die Entscheidung des Kammergerichts v. 2. Dez. 1921 [siehe unten]). Konsequent ist aber die Ablehnung nicht durchgeführt. Für die Einkommenbesteuerung wurde im allgemeinen Steuerpflicht verneint; jedoch wurden schon z. B. die Einnahmen aus der Zimmervermietung im Bordell für die Berechnung des Einkommens aus Grundbesitz mit herangezogen, ebenso die Einnahmen aus dem ohne Schankkonzession im Bordell betriebenen Schankgewerbe, während Einkommen aus dem Bordellbetrieb für einkommensteuerfrei erachtet wurde. Die Entscheidung des Kammergerichtes betont diese Widersprüche der bisherigen Rechtsprechung auf diesem Gebiete besonders scharf. Auf dem Gebiete der Besitz- und Kriegsgewinnbesteuerung hat man die Besteuerung sittenwidrig oder strafbar erworbenen Vermögens nicht abgelehnt (vgl. OVG. 18, 313; RGSt. 54, 49 ff., 68 ff.; Mrozek, RAbgO. § 80 Anm. 3g; Becker, RAbgO. § 79[4]. Auch das RG. hat z. B. in RG. 60, 387 für Tarif 5 RStG., also auf dem Gebiete der Vermögensverkehrssteuern, einen Warenvertrieb nach dem sog. Gella-Verfahren trotz seiner Strafbarkeit als öffentliche Ausspielung nach Tarif 5 RGSt. versteuert (vgl. aber auch RGSt. 39, 269, 395).

Die Rechtsprechung des RFH. nimmt — bis jetzt auf dem Gebiete der Vermögensverkehrs- und Verbrauchssteuern — einen die Steuerpflicht bejahenden Standpunkt ein. Sittenwidrige und strafbare Rechtsgeschäfte unterliegen, wenn und so lange sie von den Beteiligten erfüllt und nicht rückgängig gemacht worden sind, den auf den betreffenden Rechtsakt gelegten Steuern: Vgl. RFH. 3, 173 (Tarif 5 RStG.), RFH. RStBl. 20, 557 (sittenwidrige Schenkung), RFH. 5, 228 (Wertberechnung des Weines für die Weinsteuer bei Höchstpreisüberschreitung), RFH. 8, 22 (Weinsteuerpflicht des Verkaufes von Wein in Bordellen), RFH. 8, 105 (Umsatzsteuerpflicht verbotener und strafbarer Geschäfte), RFH. 8, 140 (Umsatzsteuerpflicht der Zimmervermietung in Bordellen), Steuer und Wirtschaft I, 177[130] (anfechtbares Rechtsgeschäft, das nicht rückgängig gemacht ist).

Eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung des PreußOVG. hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht bedeutet die Entscheidung des Kammergerichts v. 2. Dez. 1921, unten S. 918 f., die in bewußtem Gegensatze zu der bisherigen landesrechtlichen Rechtsprechung den Erwerb aus objektiv verbotenem und strafbarem Handelsbetrieb als steuerbares Einkommen aus Gewerbe nach § 6 Abs. 3 PreußEinkStG. ansieht, ausgehend von der Erwägung, daß für das Steuerrecht der wirtschaftliche, nicht der rechtliche und ethische Zustand maßgebend sei und unter Ablehnung des Gedankens, daß kein Steuerpflichtiger genötigt werden könne, in seiner Steuererklärung sich selbst einer strafbaren Handlung zu bezichtigen. Die Entscheidung gründet sich auch nicht zuletzt auf die Steuerprinzipien der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit (Ziff. 5 der Gründe).

II. Auch die Einkommensteuerpflicht von Einnahmen aus sittenwidrigen, also nach § 138 Abs. 1 BGB. nichtigen, und strafbaren, daher meist ebenfalls nach § 134 BGB. nichtigen Rechtsgeschäften, wird jetzt auf Grund der neuen Struktur des Einkommengesetzes mit Recht bejaht. Es kann nach dieser Richtung auf die Ausführungen der sämtlichen Kommentare zu § 5 EinkStG. verwiesen werden. Einkommen ist jetzt nicht nur das Einkommen aus den bekannten vier Quellen des Grundbesitzes, des Gewerbes, des Kapitals und der Arbeit; Einkommen ist jede dauernde oder vorübergehende Einnahme, gleichgültig aus welchem rechtlichen oder tatsächlichen Grund, oder vom Standpunkt der Schanzschen Theorie aus, die dem Gesetz ja zugrunde liegt, jede Vermögensmehrung am Ende gegenüber dem Stande zu Beginn des Kalender- oder Geschäftsjahres, mit Ausnahme der ausdrücklich im Gesetz für steuerfrei erklärten Vermögenszugänge[1]).

Solche Einnahmen aus sittenwidrigen und strafbaren Rechtsgeschäften können in den verschiedensten Formen und bei den verschiedenen „Quellen" vorkommen. Sie können Einnahmen aus Grundbesitz sein (Einnahmen aus Zimmervermietung an Dirnen), sie können innerhalb eines an sich erlaubten und zulässigen Gewerbebetriebes vorkommen (z. B. Kaufpreisforderungen aus preiswucherischen oder Kettenhandelsgeschäften innerhalb eines Betriebes). Sie können Einnahmen aus einer in Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig betriebenen Erwerbsunternehmung sein, die objektiv verboten ist (Einnahmen des Bordellbesitzers aus seinem Betrieb einschließlich des Wirtschaftsbetriebes). Sie sind möglich als Einnahmen aus Kapital (Zinsen des wucherischen Darlehens); schließlich sind auch Einnahmen aus gewinnbringender Beschäftigung im Sinne des § 9 möglich (Entgelt der Dirnen) und des

---

[1]) Vgl. Kloß und Lurje unter I, Strutz, § 5[11]; (sittenwidrige und strafbare Einnahmen fallen unter § 11, wenn sie nicht zurückgefordert werden können). Kuhn, § 5[1] und § 7[2] (auch die verbotene Erwerbstätigkeit fällt unter § 7), § 9[1] (sittliche und unsittliche, erlaubte und unerlaubte Tätigkeit); Erler-Koppe, § 4 S. 94, § 7 S. 106 („erlaubte Tätigkeit", Einnahme der Bordellinhaberin fällt unter § 5); Zimmermann, § 5[4], § 7[5] (Einnahmen aus verbotenen Betrieben fallen unter § 7); Mirre, § 5[2], § 7[3]; Glaser, § 5[17] (fallen unter § 5), § 6[14] (Bordell-Vermietungen fallen unter § 6), § 7[7] (objektiv verbotenes Unternehmen fällt unter § 5) § 8[31], Moos, Steuerbilanz, S. 89. RFinM. Erl. vom 6. Juni 1921, Steuerarchiv 24, 252 (Gewinne aus unerlaubter Tätigkeit fallen unter § 5), sowie KG. vom 2 Dez. 1921 (VI der Gründe).

§ 11 (Einnahmen des gewerbsmäßigen Glücksspielers). Eine weitere Kategorie sind die Einnahmen aus betrügerischen Rechtsgeschäften, die zivilrechtlich so lange gültig sind, als sie nicht angefochten sind, und die gültig bleiben, wenn die Anfechtungsfrist verstrichen oder Bestätigung vorgenommen worden ist.

Allen diesen Fällen ist gemeinsam, auch der letzten Kategorie, solange die Anfechtbarkeit besteht und auch später noch auf dem Umweg über das Recht der unerlaubten Handlung und die exceptio doli (RG. 70, 197; 79, 197; 84, 131; 71, 436; JW. 1918, 815), daß ein klagbarer Anspruch auf die Leistung nicht besteht bzw. daß dem Anspruch rechtsvernichtende oder rechtsaufhebende Einwendungen entgegengesetzt werden können.

Die Besteuerung aller dieser Einnahmen durch die Einkommensteuer aus volkswirtschaftlichen Gründen und nach den allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien ist berechtigt; aber man wird in Abweichung von dem Prinzip des § 36 EinkStG. (auch bei Forderungen innerhalb eines an sich erlaubten Gewerbebetriebes) die Besteuerung nicht schon im Zeitpunkte der Entstehung der Forderung, sondern erst im Zeitpunkte des tatsächlichen Einganges und nach Maßgabe desselben vornehmen können. Denn vorher ist im Rechtssinne (abgesehen von der Gruppe der anfechtbaren Rechtsgeschäfte, bei denen die Rechtslage oben bereits dargelegt ist) eine Forderung im Sinne des § 36 EinkStG. nicht gegeben. Die Auffassung von Moos, Steuerbilanz S. 89, daß der Kaufmann auch rechtlich nichtige Forderungen (z. B. aus Kettenhandelsgeschäften) zu seinem Bilanzvermögen rechnen muß, ist aus diesem Grunde für die Einkommenbesteuerung nicht richtig. Es kommt nicht nur auf die wirtschaftliche, sondern in erster Linie auch auf die rechtliche Vollwertigkeit der Forderung an.

Ob man die hier besprochenen Einnahmen als Einnahmen aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Kapital oder Arbeit ansehen soll, oder ob man sie als sonstige Einnahmen im Sinne des § 11 auffaßt, ist eine systematische, aber auch eine praktisch wichtige Frage. Zwar § 11 Ziff. 3 und 4 mit der Ermäßigung des § 25 wird nirgends, auch nicht beim gewerbsmäßigen Glücksspieler anzuwenden sein. Man wird einheitlich vorgehen und die Einnahmen unter § 5 und 11 bringen müssen (eine Ausnahme wird auch nicht für Einnahmen aus Grundbesitz — Bordell-Zimmervermietung — oder aus Kapitalwucherzinsen gemacht werden können). Das hätte aber zur Folge, daß in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht des § 2 II (z. B. Einnahmen des im Ausland wohnenden Ausländers aus zu unsittlichen Zwecken vermietetem Grundbesitz, oder aus eigenem Bordellbetrieb, oder aus strafbarer, im Inland dauernd geübter Erwerbstätigkeit) Steuerfreiheit bestehen würde, da die beschränkte Steuerpflicht in den Fällen des § 11 nicht Platz greift. Mit Recht betont Glaser, § 6 Anm. 15, § 7 Anm. 7, daß dies ein unbefriedigendes Ergebnis sei. Er rechnet daher Einnahmen aus Hehlereigewerbe und anderen strafbaren Tätigkeiten als Einnahmen aus inländischer Erwerbstätigkeit, Einnahmen aus Bordellvermietung als solche aus Grundbesitz und besteuert sie auch im Falle des § 2 Abs. 2. Mirre, S. 59, will Einnahmen aus Bordellvermietung unter Umständen als Einnahmen aus Mietverträgen ansehen. Man kann als weiteres Beispiel für die praktische Unstimmigkeit der Auffassung, die nur mit § 11 arbeiten will und daher in den Fällen beschränkter Steuerpflicht eine Steuerpflicht verneinen muß, das der unsittlichen Einnahme innerhalb des an sich erlaubten Gewerbebetriebes aufstellen (Kettenhandel des im Ausland wohnenden Ausländers in seinem deutschen Geschäft). Faßt man diese Einnahme als nur unter §§ 5/11 fallend auf, so müßte sie von der sonst nach § 2 Abs. 2 eintretenden Besteuerung des gewerblichen Einkommens ausgeschieden werden. In Anwendung des § 4 AGO. wird man — wenigstens für die Anwendung des § 2 Abs. 2 EinkStG. — auch bei strafbaren und sittenwidrigen Einnahmen auf die Quelle im Sinne des § 2 Abs. 2 zurückgreifen dürfen und in den erörterten Fällen beschränkte Steuerpflicht unsittlicher oder strafbarer Einnahmen aus Erwerbstätigkeit, Grundbesitz oder Gewerbe annehmen können. Die gegenteilige Auslegung wäre wohl eine formale Überspannung des Prinzips des § 11.

Besteuert man die Einnahmen erst im Zeitpunkte und nach Maßgabe des tatsächlichen Eingangs, so wird der etwaige Rückforderungsanspruch des anderen Teiles aus dem nichtigen Rechtsgeschäft auf Grund ungerechtfertigter Bereicherung oder unerlaubter Handlung nicht in Betracht zu ziehen sein (in einer Reihe von Fällen wird ein solcher Anspruch schon nach § 814 oder 817 BGB. nicht bestehen). Erst in derjenigen Einkommensperiode, in der auf Grund des Rückforderungs- oder Schadensersatzanspruches eine tatsächliche Rückzahlung erfolgen müßte, ist diese vom Einkommen dieser Periode abziehbar. Ob man solche Abzüge als Werbungskosten oder Werbungsverluste ansieht (so die Verhandlungen im Ausschuß), oder ihre Abzugsfähigkeit aus sonstigem Grunde bejaht, ist eine mehr theoretisch interessierende Frage. Die Abzugsfähigkeit als solche wird wohl kaum verneint werden können[2]).

Die Auffassung bei Strutz § 5[15], daß zugeflossen im Sinne des § 5 nur sei, was der Steuerpflichtige nicht auf Verlangen des Gebers oder eines Dritten zurückzugeben rechtlich verpflichtet ist, die also die Einkommensteuerpflicht nur solcher Einnahmen im Sinne des § 5 bejaht, bei denen ein Rückzahlungsanspruch nicht besteht, stellt die Steuerpflicht auf die Untersuchung der schwierigen Frage ab, ob Ansprüche aus Bereicherung oder unerlaubter Handlung bestehen oder ausgeschlossen sind, und erschwert die praktische Durchführung der Besteuerung. Ich glaube, daß die Besteuerung nur nach Maßgabe des tatsächlichen Einganges, und umgekehrt die Berücksichtigung der Gegenforderungen nur dann, wenn sie erfüllt worden sind, rechtlich haltbar und den praktischen Besteuerungsinteressen dienlicher ist. Auch der Erlaß des RFM., Steuerarchiv 24 S. 252, bejaht die Steuerpflicht strafbarer und sittenwidriger Einnahmen nach § 5 und versagt dem Steuerpflichtigen die Berufung darauf, daß seine Einnahme auf unsittlichen oder verbotenen Vorgängen beruht. Forderungen, denen der bezeichnete Einwand gegenübersteht, läßt der Erlaß mit Recht für die Besteuerung außer acht und besteuert nur die tatsächlichen Einnahmen aus der Forderung im Zeitpunkte ihres Einganges[3]).

Eine Ausnahme von dem Grundsatze, daß der noch nicht erfüllte Rückforderungsanspruch nicht zu berücksichtigen ist, wird nur zu machen sein für den ersten Fall der Einnahmen aus nichtigen Geschäften innerhalb eines an sich erlaubten Geschäftsbetriebes. Man wird nach allgemeinen bilanzrechtlichen Grundsätzen dem Kaufmann, der aus preiswucherischen oder Kettenhandelsgeschäften eine Einnahme erzielt hat, die Berücksichtigung des Rückforderungsanspruches gegen ihn schon in demjenigen Geschäftsjahre nicht verwehren können, in dem der Anspruch gegen ihn gerichtlich geltend gemacht wurde, in Form einer Berücksichtigung des ihm drohenden Prozeßrisikos und in Höhe der Wahrscheinlichkeit seiner Inanspruchnahme durch Einsetzung eines Passivpostens in die Bilanz (vgl. RFH. 4, 286 und Mitteilungen der Steuerauskunftsstelle des Reichsverbandes 1921, 166 sowie Strutz § 33[10] a. E.)[4]).

III. Versteuert man sittenwidrige und strafbare Einnahmen als Einkommen, so muß man aber auch die Konsequenz in umgekehrter Richtung ziehen und sittenwidrige und

---

[2]) Vgl. Glaser, § 13[16] und 48; Strutz, § 13[13]; Kuhn, § 13[3] vor a; Zimmermann, § 13[25] a. E.; Mirre, § 13[2]; Erler-Koppe; 13[4–6].

[3]) Die Ausführungen bei Zimmermann, § 5[4] a. E., daß die Möglichkeit, daß der Gewinn wieder verloren geht, keinen Grund für die Nichtbesteuerung abgeben kann, weil der Gewinn, solange als er noch im Vermögen des Steuerpflichtigen ist, eine Einnahme im Sinne des § 5 darstellt, decken sich mit dem von mir vertretenen Standpunkt. Auch Glaser § 6[14] — die tatsächlichen Bordellmieteinnahmen sind steuerpflichtig — (von geschuldeten kann keine Rede sein), ebenso § 7[7], § 8[31] ist meiner Meinung. Moos, S. 89 will auch die nichtigen Forderungen zum Bilanzvermögen rechnen. Hierüber ist im Text bereits das Nötige gesagt. Die Auffassung von Mirre, § 5[2], daß die Einnahmen steuerpflichtig seien, jedenfalls soweit sie nicht zurückgefordert werden können, andernfalls erst, wenn auf den Rückforderungsanspruch wirksam verzichtet, oder Verjährung eingetreten ist, will ebenfalls den noch nicht erfüllten Rückforderungsanspruch bei der Besteuerung berücksichtigen, wogegen im Text bereits Stellung genommen ist.

[4]) Wenn das KG. in der angeführten Entscheidung die Besteuerung neben der Einziehung des strafbaren Gewinns für zulässig erachtet, so ist dem gegenüber auf das im Texte unter II und III Ausgeführte zu verweisen. Der eingenommene Gewinn ist steuerpflichtige Einnahme, der eingezogene Gewinn aber Abzugsposten, sodaß in Höhe der strafbaren Einnahme praktisch sich die beiden Posten ausgleichen, wenn beide in die gleiche Rechnungsperiode fallen. Sonst, d. h. wenn die Einziehung in eine spätere Periode

strafbare Ausgaben, soweit sie die Erwerbung, Erhaltung oder Sicherung der Einkünfte bezwecken, oder sonstige Betriebsausgaben sind, bzw. mit dem Betrieb zusammenhängen, als abziehbare Werbungskosten oder als Betriebsausgaben ansehen, die bei der Gewinnberechnung abgesetzt werden können. Daher sind alle Ausgaben, die z. B. im kaufmännischen Betriebe anfallen und die an sich den bezeichneten Charakter der Werbungskosten tragen, abziehbar, auch wenn sie im konkreten Falle sittenwidrige oder strafbare Natur haben; Bestechungsgelder, um einen staatlichen Auftrag zu erhalten, Schmiergelder an den Angestellten, der die Einkaufsabteilung unter sich hat, um ein Geschäft machen zu können, und ähnliches sind abzugsfähige Werbungskosten (vgl. z. B. Erler-Koppe § 33a Note 5, Schmiergelder als Teile des Anschaffungspreises).

Alle Vertragsstrafen, die mit Rechtshandlungen oder Rechtsgeschäften des Steuerpflichtigen zusammenhängen, die auf die Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einkünfte sich beziehen (Glaser § 13[36], Zimmermann § 7[20] „den laufenden Betrieb") können abgezogen werden, z. B. die Vertragsstrafe des Angestellten wegen Nichteinhaltung einer Konkurrenzklausel (Strutz § 13[12]), oder Vertragsstrafen des Fabrikanten an seine Konvention wegen Übertretung der Konventionsbedingungen in bezug auf Preis- oder sonstige Lieferungsbedingungen; oder schließlich Vertragsstrafe eines Fabrikanten, der sich verpflichtet hat, einen bestimmten Fabrikationszweig nicht zu betreiben. Nicht abziehbar sind nur Vertragsstrafen, die sich auf die Gründung, die Erweiterung des Geschäftes, die Vermögensverbesserung beziehen (Zimmermann § 7[20]); die Schwierigkeit liegt in der praktischen Ziehung der Grenze; bereits im letzten Beispiel ist sie zweifelhaft.

Ebenso sind alle sonstigen Schadensersatzleistungen, die aus solchen Rechtshandlungen hervorgehen, abzugsfähig (z. B. Schadensersatzverpflichtung des Betriebsinhabers, der den Angestellten eines Konkurrenten zum Vertragsbruch verleitet, oder ihn in Kenntnis des begangenen Vertragsbruches angestellt hat).

Endlich müssen auch alle kriminellen und Ordnungsstrafen, die sich auf wissentliche oder fahrlässige Handlungen beziehen, die die Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einkünften bezwecken, oder die mit Handlungen zusammenhängen, durch die sittenwidrige oder strafbare Einnahmen erzielt worden sind, als abziehbare Werbungskosten angesehen werden und zwar mit allen Nebenstrafen und Nebenfolgen (z. B. Einziehung des Erlöses, Überpreises usw.). Diese Meinung vertritt auch Moos, Steuerbilanz S. 38, gegen die frühere Praxis (vgl. Steuerzeitung S. 8, 41; JW. 1919, 837 mit Anmerkung). Mit der Strafe sind auch die Gerichts- und sonstigen notwendigen Auslagen abziehbar. Abzugsfähig ist daher die Geldstrafe, die den Betriebsinhaber wegen der oben erwähnten Beamten- oder Angestelltenbestechung betrifft, ebenso die Geldstrafe des Kaufmanns wegen Kettenhandel, nebst Einziehung des Erlöses der beschlagnahmten und vom Staate verwerteten Ware; ebenso die Strafe und die Kosten wegen begangener Patentverletzung im Fabrikationsbetrieb. Strafen und geldliche Nebenfolgen wegen Steuerhinterziehung sind nur insoweit abziehbar, als sie Steuern und Abgaben betreffen, die mit dem Betriebe zusammenhängen (Gewerbesteuer, sonstige Ertragssteuern, Umsatzsteuer, Zölle und Verbrauchsabgaben).

Zimmermann § 7 Note 21 verneint die Abzugsfähigkeit bei eigenen wissentlichen Delikts- und Defraudationsstrafen, bejaht sie bei Haftung des Unternehmers für seine Hilfspersonen. Ich sehe keinen Unterschied zwischen beiden Fällen. Bejaht man die Steuerpflicht der strafbaren Einnahmen, so muß man prinzipiell auch alle mit dem Betrieb zusammenhängenden Ausgaben als Betriebsausgaben ansehen, auch wenn sie sittenwidrig, oder die Folge strafbarer oder sittenwidriger, mit dem Betrieb zusammenhängender Handlungen sind. Wenn Glaser (§ 13[34]) die Abzugsfähigkeit gerichtlicher Strafen allgemein verneint, die Kosten der Verteidigung im Einzelfall aber, z. B. bei Schleichhandel, abziehen läßt, wenn Beweggrund der Verteidigung nicht nur die Furcht vor dem persönlichen Ungemach der Strafe, sondern auch die Sorge vor der Rückwirkung der Strafe auf das gewerbliche oder berufliche Einkommen ist, so stellt er auf ein subjektives Moment ab, das für die grundsätzliche Beurteilung der Frage nicht entscheidend, und praktisch wohl auch kaum durchführbar ist.

Ich glaube, daß der zu Eingang II dargelegte prinzipielle Gesichtspunkt der durchgängigen Besteuerung der sittenwidrigen und strafbaren Einnahmen auch grundsätzlich die Abzugsfähigkeit aller mit solchen Einnahmen im Zusammenhang stehenden oder aus sittenwidrigen oder strafbaren, mit dem Betrieb zusammenhängenden Handlungen sich ergebenden Ausgaben und geldlichen Folgen zum Ergebnis haben muß.

fällt als die Einnahme (Regelfall), wird letztere versteuert und erstere bildet im späteren Steuerjahr einen selbständigen Abzugsposten nach den Ausführungen bei II[2] und III (vgl. auch Glaser § 7[7].) Eine Berichtigung der ursprünglichen Veranlagung nach § 214 II AGO., wie sie Bühler in der Anmerkung zu der Entscheidung des KG. für nötig hält und vorschlägt, kann daher nicht in Frage kommen. Sie ist bei der hier vertretenen Meinung auch nicht nötig. § 214, II scheint mir auch rechtlich nicht anwendbar; er verlangt Wegfall des Tatbestandsmerkmals nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Einnahme war in dem betreffenden Steuerjahr vorhanden; wird sie in einem späteren Steuerjahr eingezogen, so fällt sie nicht mit Wirkung für die Vergangenheit weg; sie war da und arbeitete wirtschaftlich mit bis zur Einziehung. Der Fall ist, wenn man den Ausführungen unter III folgt, geradeso zu behandeln, wie die Fälle bei Fußnote 2.

Zum Entwurf eines Gesetzes über das Reichsverwaltungsgericht.[1])

Von Regierungsdirektor Dr. Hartmann, Hamburg.

Der im Reichsministerium des Innern entworfene „Vorläufige Entwurf eines Gesetzes über das Reichsverwaltungsgericht (RVG.)" ist eine tiefgründige Arbeit, die der fortgeschrittenen wissenschaftlichen Erkenntnis und dem Bedürfnisse der Praxis in gleichem Maße Rechnung trägt. Die Kritik hat das auch rückhaltlos anerkannt und nur in einzelnen Punkten Verbesserungsvorschläge gemacht. Auch die nachstehenden Ausführungen sollen sich darauf beschränken, auf einige Mängel hinzuweisen und Anregungen zu geben, die vielleicht bei der Aufstellung des endgültigen Entwurfs berücksichtigt werden können.

Im § 16 des E., der diejenigen Rechtsgebiete umfaßt, in denen das RVG. im letzten Rechtszuge auf die Rechtsbeschwerde einer Einzelperson entscheidet, sind unter Nr. 11 auch die Streitigkeiten aufgeführt, welche „die Unverletzlichkeit der wohlerworbenen Rechte der Beamten" zum Gegenstande haben. Da der § 129 Abs. 1 RVerf. den Beamten für die Geltendmachung ihrer vermögensrechtlichen Ansprüche den ordentlichen Rechtsweg verbürgt, so kann die Nr. 11 nur einschränkend dahin ausgelegt werden, daß unter „wohlerworbenen Rechte" lediglich solche Rechte zu verstehen sind, die nicht vermögensrechtlicher Natur sind, wie z. B. das Recht auf Amtsbezeichnung, auf Rang und Titel. Damit stimmt überein, daß auf S. 27 der Begründung ausgeführt wird, daß die Rücksicht auf eine Überlastung des Gerichts und auf die finanzielle Lage des Reiches dazu führe, die Überweisung verschiedener Gebiete des Reichsverwaltungsrechts, insbesondere die vermögensrechtlichen Ansprüche der Reichsbeamten und der Angehörigen der Wehrmacht, an das RVG. zurückzustellen. Auffallend ist nur, daß an dieser Stelle nicht ausdrücklich darauf hingewiesen wird, daß ohne verfassungsänderndes Reichsgesetz eine Erweiterung der Zuständigkeit des RVG. nach dieser Richtung überhaupt gar nicht zulässig ist. Da die Ausführungen des E. also in diesem Punkte nicht ganz schlüssig sind, so wäre es dringend erwünscht, wenn Tragweite und Bedeutung der Nr. 11 in unmißverständlicher Weise klar gestellt würden.

Bei der Fassung der Nr. 17 des § 16 hat der E. mit Recht berücksichtigt, daß die Überweisung aller Streitsachen aus dem Gebiete des Gewerberechts für das RVG. eine außerordentlich große Belastung bilden würde, die sich nicht durch ein allgemeines Interesse der Öffentlichkeit an der Entscheidung der Einzelfälle durch das höchste Verwaltungsgericht des Reiches rechtfertigen lasse. Jedoch geht die Beschränkung der Zuständigkeit des RVG. auf die Fälle, in

[1]) Vgl. JW. 1921, 1288; 1922, 49 u. 52.

denen eine Approbation von Ärzten, Zahnärzten und Tierärzten oder eine Betriebserlaubnis für Schauspielunternehmer zurückgezogen werden soll, doch wohl zu weit. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb nicht auch z. B. die Zurücknahme der Betriebserlaubnis für die Unternehmer von Privatkranken-, Entbindungs- und Irrenanstalten oder die Zurücknahme der Erlaubnis für Stellenvermittler oder die Untersagung der Fortsetzung des Gewerbebetriebes der in § 35 GewO. genannten Personen (Rechtskonsulenten, Hausmakler, Auktionatoren, Bauunternehmer usw.) durch Rechtsbeschwerde beim RVG. soll angefochten werden können. Nicht zum wenigsten auf dem Gebiete des Gewerberechts hat sich unter den höchsten Verwaltungsgerichten der Länder eine erhebliche Verschiedenheit der Rechtsauffassung geltend gemacht[2]). So ist z. B. die wichtige Frage, ob die Untersagung des Gewerbebetriebes für das ganze Reichsgebiet oder nur für das Staatsgebiet wirkt, in dem der Unternehmer seine gewerbliche Niederlassung hat, immer noch streitig und harrt der oberstrichterlichen Entscheidung[3]).

Nach § 23 des E. soll die Zuständigkeit des Reichsgerichts für die Vorentscheidung vor der Verfolgung eines Beamten nach § 11 Abs. 2 Nr. 2 EGGVG. (welcher bestimmt, daß in Bundesstaaten, in denen ein oberster Verwaltungsgerichtshof besteht, die Vorentscheidung darüber, ob den Beamten eine Amtspflichtverletzung zur Last falle, diesem Gerichtshof, in den anderen Bundesstaaten dem Reichsgericht zusteht) auf das RVG. übergehen. Die Begr. hält sich sehr kurz; sie beschränkt sich auf die Bemerkung, daß die Frage, welche der Vorentscheidung zugrunde liege, dem öffentlichen Recht angehört. Nun ist es aber bekanntlich sehr bestritten, ob der § 11 EGGVG., der gerade die Grundlage für den sog. Amtskonflikt bildet, durch den Art. 131 RVerf., welcher bestimmt, daß für Schadensersatzklagen gegen den Staat wegen Amtspflichtverletzungen von Beamten der Rechtsweg nicht ausgeschlossen werden darf, aufgehoben worden ist. In der Literatur wird diese Frage überwiegend bejaht und auch der preußische Gesetzgeber hat erst kürzlich den Amtskonflikt beseitigt. Es wäre deshalb erwünscht gewesen, wenn der E. zu dieser Frage Stellung genommen hätte, zumal das RG.[4]) im Gegensatze zu dem preußischen Kompetenzgerichtshof[5]) dem Art. 131 sogar unmittelbar wirkende Gesetzeskraft beigelegt und angenommen hat, daß durch ihn der § 6 des preußischen Gesetzes v. 11. Mai 1842, welcher die Erhebung einer Schadensersatzklage wegen einer polizeilichen Verfügung davon abhängig macht, daß diese Verfügung zunächst im Wege der Beschwerde oder des Verwaltungsstreitverfahrens aufgehoben worden ist, außer Kraft gesetzt sei. Der E. hat sich offensichtlich auf den entgegengesetzten Standpunkt gestellt, indem er der namentlich von Schelcher[6]) vertretenen Auffassung folgt, daß die bloße Beschränkung oder Erschwerung des Rechtsweges nicht mit der Ausschließung des Rechtsweges identisch sei, da hierunter nach dem juristischen Sprachgebrauch[7]) lediglich die vollständige Fernhaltung der ordentlichen Gerichte von der fraglichen Rechtsstreitigkeit und die gänzliche Übertragung derselben auf Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichte zu verstehen sei. Der Satz 3 des Art. 131 „Der Rechtsweg darf nicht ausgeschlossen werden" sollte offenbar nur die Zweifelsfrage entscheiden, ob es, wie von einflußreichen Schriftstellern[8]) behauptet wird, zulässig sei, die ganze Schadensersatzklage den ordentlichen Gerichten zu entziehen und Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichten zu übertragen, oder ob im § 11 EGGVG. eine reichsgesetzliche Gewähr der Zulassung des Rechtsweges für derartige Ansprüche gefunden werden müsse. Hätte es in der Absicht der Nationalversammlung gelegen, den § 11 ganz zu beseitigen, so wäre dies zweifellos in den Verhandlungen irgendwie zum Ausdruck gekommen; vor allen Dingen würden die Väter des Gesetzes nicht auf das preußische Staatsverhaftungsgesetz v. 1. Aug. 1909, das gerade den Amtskonflikt eingeführt hatte, als das Vorbild des Art. 131 verwiesen haben. Der § 23 des E. würde nun aber, wenn er Gesetz werden sollte, kaum irgendwelche praktische Bedeutung haben, da nicht anzunehmen ist, daß es ein Land geben wird, welches keinen obersten Verwaltungsgerichtshof besitzen wird. Auch die beiden Mecklenburg, die jetzt, nachdem Elsaß-Lothringen ausgeschieden ist, die einzigen Länder sind, welche die Vorentscheidung dem Reichsgerichte übertragen haben, werden schwerlich, zumal sie reichsgesetzlich zur Eröffnung zweier Rechtszüge verpflichtet werden, auf die Errichtung eines obersten Gerichts verzichten wollen. Zu erwägen wäre aber, ob es sich nicht empfehlen dürfte, bei dieser Gelegenheit den Amtskonflikt auch für die Reichsbeamten einzuführen und die Vorentscheidung dem RVG. zu übertragen. Früher war dies ohne praktische Bedeutung, da Reichsbeamte, wie der Justizminister seinerzeit auf einen diesbezüglichen Einwand im preußischen Abgeordnetenhause erklärte, nur selten der Gefahr eines Konflikts mit Privatpersonen ausgesetzt waren; das ist aber anders geworden, seitdem ein großer Teil der Landesbeamten, insbesondere die Eisenbahn- und die Zollbeamten, vom Reiche übernommen und dadurch Reichsbeamte geworden sind.

Die Zustände, die sich aus dem Fehlen eines RVG. ergeben, werden — so sagt die Begründung (S. 16) zutreffend — durch die auf Grund des § 25 des Gesetzes betr. Aufhebung der Militärgerichtsbarkeit erlassene Verordnung des Reichspräsidenten v. 30. März 1921 grell beleuchtet, nach welcher über Beschwerden wegen Verhaftungen und Aufenthaltsbeschränkungen, die zur Abwendung einer Gefahr für die Sicherheit des Reiches oder zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung verfügt worden sind, das Reichswirtschaftsgericht entscheidet. Der E. hat es aber unterlassen, hier Wandel zu schaffen und an Stelle dieses Gerichts das RVG. zu setzen; der § 16 zählt nämlich die Rechtsgebiete, für die das RVG. zuständig sein soll, erschöpfend auf. Nach § 3 des Gesetzes betr. die Verhaftung und Aufenthaltsbeschränkung auf Grund des Kriegs- und Belagerungszustandes v. 4. Dez. 1916 entschied noch über die Beschwerde gegen die Anordnung der Haft oder einer Aufenthaltsbeschränkung durch die vollziehende Gewalt das Reichsmilitärgericht, an dessen Stelle später vorübergehend gemäß der Verordnung des Reichspräsidenten v. 11. April 1920 ein vom Reichsminister des Innern eingesetzter Ausschuß von 7 Mitgliedern trat. Da die Anordnung der Haft oder der Aufenthaltsbeschränkung während des Ausnahmezustandes regelmäßig entweder dem vom Reichswehrminister ernannten Militärbefehlshaber oder dem vom Reichsminister des Innern ernannten Zivil-(Regierungs-)Kommissar zusteht, so dürfte es am zweckmäßigsten sein, den Betroffenen gegen diese Anordnung zunächst das Rechtsmittel der Beschwerde an den Reichswehrminister oder den Reichsminister des Innern zu geben und gegen den ablehnenden Bescheid dieser höchsten Verwaltungsstellen die Anfechtungsklage an das RVG. zuzulassen. In diesem Falle würden dem RVG., da hier kein Vorverfahren und keine Feststellung des Sachverhalts in einem früheren Rechtszuge in Betracht kommt, in demselben Umfange, wie in den Fällen der §§ 22—25 des E., in denen das RVG. gleichfalls im ersten und letzten Rechtszuge entscheidet, die Aufklärung und Feststellung des Tatbestandes, sowie die Anwendung des Gesetzes auf den festgestellten Tatbestand obliegen.

Bis jetzt ist ein gerichtlicher Schutz überhaupt nicht gewährt gegen das Verbot periodischer Druckschriften und das Verbot von Versammlungen während der Dauer des Ausnahmezustandes. Die Nr. 4 und 20 des § 16 des E. kommen hier nicht in Frage, da die Nr. 1—16 ausnahmslos, wie es in der Begründung (S. 30) heißt, „Rechtsgebiete bezeichnen, die in der Reichsverfassung ihre Grundlage haben", während es sich hier gerade um Anordnungen handelt, die nach Aufhebung der in den Art. 123, 124 festgesetztem Grundrechte, also außerhalb des Rahmens der RVerf., erlassen werden, und da ferner die Nr. 20 nur von der Auflösung eines Vereins oder einer Versammlung nach Maßgabe der einschlägigen Vorschriften des Reichsvereinsgesetzes handelt. Als im April 1921 während des über Groß-Hamburg verhängten Ausnahmezustandes die vom hamburgischen Landesverband zur Bekämpfung der schwarzen Schmach angesetzte Protestversammlung von dem Regierungskommissar wegen angeblicher Gefährdung der öffentlichen Sicherheit verboten wurde, wurde es als ein Mangel

[2]) Fleischmann, DJZ. 1908, 957.
[3]) Vgl. Landmann, Kommentar zur GewO. Anm. 4g zum § 35.
[4]) RG. 102, 166 u. 391.
[5]) DJZ. 1922, 262.
[6]) Justiz und Verwaltung S. 217.
[7]) RGSt. 15, 323.
[8]) Vgl. hierüber Otto Mayer, Verwaltungsrecht (1. Aufl.) Bd. I S. 238 Anm. 24.

unserer Gesetzgebung empfunden, daß dieses Verbot, welches in Hamburg allgemeines Aufsehen erregte, nur durch Beschwerde an den Reichsminister des Innern, nicht aber durch Anrufung einer gerichtlichen Instanz angefochten werden konnte. Allerdings ist nach der Verordnung des Reichspräsidenten v. 23. Juli 1920 gegen das Verbot periodischer Druckschriften in allen Fällen Beschwerde an einen siebengliederigen Ausschuß zulässig, dessen Mitglieder vom Reichsrat aus seiner Mitte gewählt werden. Dieser Ausschuß kann aber natürlich keinen vollen Ersatz für ein unabhängiges Gericht bieten. Es dürfte sich deshalb auch hier empfehlen, den von dem Versammlungs- oder Druckschriftenverbot betroffenen natürlichen oder juristischen Personen zunächst das Rechtsmittel der Beschwerde an den zuständigen Reichsminister und gegen dessen ablehnenden Bescheid die Anfechtungsklage beim RVG. zu geben.

Wie notwendig die Mindestforderungen sind, die in den §§ 26 ff. des E. an die Zusammensetzung und das Verfahren der Landesverwaltungsgerichte gestellt werden, hat die Entwicklung der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Hamburg gezeigt. Dort hat man die Verwaltungsgerichte den ordentlichen Gerichten angeschlossen, das Verwaltungsgericht erster Instanz dem Landgericht, das Oberverwaltungsgericht dem Hanseatischen Oberlandesgericht. Vorsitzender des Verwaltungsgerichts ist ein Landgerichtsdirektor, Vorsitzender des Oberverwaltungsgerichts ein Senatspräsident, der gleichzeitig Vorsitzender eines Zivilsenats des Oberlandesgerichtes ist. Die Dienstaufsicht über das Verwaltungsgericht ist dem Präsidenten des Landgerichts, die Dienstaufsicht über das Oberverwaltungsgericht dem Präsidenten des Oberlandesgerichts übertragen. Dadurch ist eine organische Verbindung der Verwaltungsrechtspflege mit der Justiz hergestellt, die im Interesse der Unabhängigkeit der Verwaltungsrechtspflege unbedingt hätte vermieden werden müssen, und die obendrein zu den Intentionen des E., der mit allem Nachdruck den Standpunkt vertritt, daß die Verwaltungsrechtspflege einen Teil der Verwaltung, nicht aber eine Unterabteilung der ordentlichen Gerichtsbarkeit bilden müsse, in schroffem Widerspruch steht. Am bedenklichsten ist die Übertragung der Dienstaufsicht über die Verwaltungsgerichte an die Präsidenten der bürgerlichen Gerichte, eine organisatorische Maßnahme, die schon nach geltendem Recht ungesetzlich ist, weil der § 4 EGGVG. die Übertragung von Verwaltungsgeschäften, die nicht zur Justizverwaltung im materiell-rechtlichen Sinne gehören, an die ordentlichen Gerichte und ihre Organe verbietet[9]). Das Reichsverwaltungsgerichtsgesetz muß Vorsorge treffen, daß eine derartige dem Wesen der Verwaltungsrechtspflege widersprechende Organisation den Ländern in Zukunft unmöglich gemacht wird.

Geldentwertung und Steuern in Österreich.

Von Rechtsanwalt Dr. Emerich Hunna, Wien.

Die österreichische Krone ist auf weniger als ein Tausendstel ihres Friedenswertes gesunken. 1680 Kronen mußten am 1. Febr. 1922 für einen Schweizer Franken bezahlt werden, während noch ein Jahr früher 105 Kronen hierfür ausreichten. Die Kurve des Kurssturzes, die bis zum Herbst 1921 verhältnismäßig sanft nach abwärts ging, wurde vom Oktober an fürchterlich steil. Dieselbe Erscheinung mußte ja auch in Deutschland beobachtet werden, nur daß die geringere Widerstandsfähigkeit der österreichischen Volkswirtschaft zu phantastischen, an russische Vorbilder erinnernden Auswüchsen führte.

Alle Haushaltsberechnungen der öffentlichen und der privaten Körperschaften sind aus dem Gleichgewichte geraten. Die normalen Mittel der Finanzpolitik versagen. Das Bundesfinanzgesetz v. 21. Dez. 1921 sieht für das Jahr 1922 Ausgaben in der Höhe von mehr als 347533 Millionen Kronen vor, die Einnahmen werden mit 209763 Millionen Kronen veranschlagt. Auch diese Ziffern sind heute längst überholt. Im selben oder womöglich in noch krasserem Mißverhältnis stehen die Einnahmen und Ausgaben im Budget der übrigen Gebietskörperschaften, der Länder, Bezirke, Gemeinden. Jede einzelne dieser Körperschaften versucht im Wettlauf mit dem Bunde, sich neue Einnahmsquellen zu schaffen, wobei die Kompetenzen nicht gerade peinlich gewahrt und Rücksichten auf das Gesamtziel der Finanzwirtschaft kaum beobachtet werden können. Eine wahre Sturmflut neuer Gesetze, Verordnungen und Erlasse stürzt unablässig auf das Publikum nieder. Fast täglich verlautbart das Bundesgesetzblatt neue Vorschriften auf allen Rechtsgebieten, insbesondere auf dem der Steuern erscheinen in den verschiedenen Verordnungsblättern, amtlichen und halbamtlichen Zeitungen Kundmachungen neuer Normen. Die meisten treten sofort mit der Kundmachung in Kraft, viele haben rückwirkende Geltung. Es ist ausgeschlossen, Übersicht über dieses sich täglich ändernde, gegenseitig aufhebende und durchkreuzende Chaos neuer Rechtsgebilde zu gewinnen oder gar zu behalten. Durch die schon angedeutete Vielfältigkeit der gesetzgebenden Körperschaften in dem kleinen Bundesstaate ist die Lage für das „verwaltete" Volk noch schwieriger. Es herrscht eine Art finanzpolitisches Raubrittertum, in dem jede der beteiligten Gebietskörperschaften zu erraffen strebt, was sich ihr darbietet[1]).

Augenblicklich ist eine kurze Ruhepause eingetreten, nachdem im vergangenen Dezember von der Nationalversammlung in atemraubender Eile eine endlose Reihe neuer Steuergesetze beschlossen worden ist. Bundesfinanzminister Dr. Gürtler, Professor für Volkswirtschaftslehre an der Grazer Universität und sein (damaliger) offizieller Berater RA. Dr. Wilhelm Rosenberg, Vizepräsident der Anglo-österreichischen Bank, ein ebenso angesehener Theoretiker als erfahrener Fachmann auf dem Gebiete der Nationalökonomie, haben im wesentlichen das sozialdemokratische Finanzprogramm zu dem ihren gemacht.

Die Gebühren der staatlichen Verkehrsinstitute (Eisenbahn, Post, Telegraph, Telephon) und die Preise der staatlichen Monopolartikel werden in immer kürzeren Zwischenräumen erhöht und immer mehr den Weltmarktpreisen angepaßt. Natürlich löst jede derartige Erhöhung neue Teuerungswellen und damit neue Gehaltsforderungen aller Angestellten, insbesondere auch der Bundesangestellten, aus, die schließlich wieder zur vermehrten Ausgabe ungedeckter Banknoten führen.

Für den deutschen Juristen dürften manche der neuen Vorschriften Interesse haben, welche sich mit den direkten Steuern befassen. Das österreichische System der Personalsteuern kennt neben der von allen physischen Personen zu entrichtenden Einkommensteuer besondere Ertragssteuern, welche die einzelnen Einkommensquellen zu erfassen bestimmt sind. Die Grundsteuer (vom Ertrage landwirtschaftlicher Betriebe) ist auch heute noch relativ niedrig; ihre Anpassung an die außerordentlich gestiegene Ertragsfähigkeit der Landwirtschaft scheitert an dem Widerstand der politisch mächtigen Agrarier. Die Gebäudesteuer hatte schon im Frieden die Grenze des wirtschaftlich Möglichen erreicht. Sie trifft den Hauseigentümer mit fast 45% des Zinsertrages. Dazu kommt besonders in Wien eine ganz unerträgliche Aufwandsteuer der Mieter (Mietzinsabgabe), die bis zum fünffachen Jahreszins geht. Trotzdem sind diese Steuern unzulänglich. Sie werden ihre frühere Bedeutung erst wieder erlangen, wenn und sobald durch eine Lockerung der Mieterschutzordnung den Hauseigentümern die Anpassung der heute lächerlich niedrigen Mietzinse an die Geldentwertung ermöglicht wird. Die Rentensteuer (vom Kapitaleinkommen, Darlehenszinsen, Kontokorrentzinsen der Banken, Pachtschilling usw.) vertrug auch nur unwesentliche Erhöhungen. Das Hauptaugenmerk der Gesetzgebung und Finanzverwaltung richtet sich daher auf die Erwerbsteuer und die Einkommensteuer. Die Höhe der Ertragssteuern, welche Industrie und Handel treffen, war im Jahre 1921 ins unerträgliche gestiegen. Erwerbsunternehmungen jeder Art haben in Österreich die sogenannte Erwerbsteuer zu bezahlen; sie wird nach verschiedenen Grundsätzen veranlagt, je nachdem es sich um die „der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Unternehmungen", (insbesondere Aktiengesellschaften und Ge-

[9]) Vgl. meinen Aufsatz „Verwaltungsgerichtsbarkeit" HansRZ. 1922 S. 378.

[1]) Inzwischen hat das „Finanzverfassungsgesetz vom 3. März 1922 über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den Ländern (Gemeinden)" die Steuerhoheiten durchgreifend abgegrenzt und die öffentlichen Abgaben teils dem Bunde, teils den Ländern und Gemeinden zugewiesen. Die Gesetzgebung, Bemessung und Einhebung der Abgaben wurde genau geregelt. Auch die Zuschlagswirtschaft ist (hoffentlich endgiltig) beseitigt.

sellschaften m. b. H. mit einem Stammkapital von mehr als einer Million Kronen) oder aber um andere Unternehmungen, insbesondere Einzelkaufleute und Gesellschaften m. b. H. mit weniger als einer Million Kronen Stammkapital, handelt.

Die Erwerbsteuer der Aktiengesellschaften und verwandten Unternehmungen wird vom steuerpflichtigen Reinertrage berechnet, der sich nicht mit dem bilanzmäßigen Reingewinne deckt. Abschreibungen, Reservierungen, insbesondere die angesichts der Geldentwertung unentbehrlichen Erneuerungsfonds u. dgl. werden für die Bemessung der Erwerbsteuer dem bilanzmäßigen Reingewinne zum größten Teile zugerechnet. Erst das Steuer- und Gebührenbegünstigungsgesetz v. 17. Febr. 1922 gestattet die steuerfreie Bildung von Währungsverlustrücklagen und Hinterlegungen in eine Erneuerungsreserve zur Deckung des Mehraufwandes bei Ersatzanschaffungen in den Jahren 1920—30. Von dem so berechneten Reinertrage betrug die staatliche Steuer bisher (mit einem außerordentlichen Zuschlag) 12—20%. Dazu kamen Zuschläge für alle irgendwie beteiligten Gebietskörperschaften: Land, Gemeinde, Handels- und Gewerbekammer, Bezirksstraßenverbände usw., Zuschläge, die insbesondere in der Provinz in nicht seltenen Fällen 1000% der staatlichen Steuer überstiegen. So kam es, daß die Erwerbsteuer samt allen Zuschlägen oft 90, ja 100 und mehr Prozente des gesamten steuerpflichtigen Reinertrages in dem abgelaufenen Geschäftsjahre ausmachen konnte, daß also unter Umständen mehr als der bilanzmäßige Reingewinn an die Steuerbehörde hätte das oben erwähnte Finanzverfassungsgesetz und das zu seiner abgeführt werden müssen.

Diesem unhaltbaren Zustande wird ein Ende bereitet durch das obenerwähnte Finanzverfassungsgesetz und das zu seiner Durchführung erlassene Abgabenteilungsgesetz v. 3. März 1922. Nunmehr wird an Stelle der verschiedenen Zuschläge der Gebietskörperschaften ein einheitlicher Bundeszuschlag zu der Erwerbsteuer der Aktiengesellschaften und verwandten Unternehmungen eingehoben, der nach der Rentabilität des Unternehmens abgestuft ist. Er beträgt mindestens 320% der ordentlichen Erwerbsteuer, so daß bei einer Rentabilität von 1—5% die Erwerbsteuer 42% des steuerpflichtigen Reingewinnes ausmacht. Der Zuschlag steigt bis auf 400% der ordentlichen Steuer bei einer Rentabilität von mehr als 8%, so daß die höchste Stufe der Erwerbsteuer insgesamt 50% des steuerpflichtigen Reinertrages beträgt. Diese an sich gewiß sehr hohe Ziffer erscheint als Erleichterung gegenüber dem derzeitigen Zustande.

Die Rentabilität wird im Sinne dieser Bestimmungen aus dem Verhältnisse zwischen dem steuerpflichtigen Reinertrage zum gesamten Anlagekapital (Aktien- oder Stammkapital zuzüglich der echten Reserven) berechnet.

Die allgemeine Erwerbsteuer (für Einzelkaufleute, Gesellschaften m. b. H. mit weniger als eine Million Kronen Stammkapital usw.) wird nach allgemeinen Betriebsmerkmalen und der mittleren Ertragsfähigkeit jedes Betriebes, nicht direkt nach dem bilanzmäßigen Reinertrage bemessen. Trotzdem ist dieser Ertrag von Wichtigkeit. Der Steuerpflichtige kann gegen die Bemessung nur dann berufen, wenn der ihm zugewiesene Steuersatz 5% des bilanzmäßigen Ertrages seiner Unternehmung im abgelaufenen Geschäftsjahr übersteigt. Zu diesem Steuersatze kommen wieder die Zuschläge der verschiedenen Körperschaften, die in Wien derzeit durchschnittlich 4—500%, in der Provinz weit mehr betragen. An ihre Stelle tritt vom 1. Jan. 1923 ein einheitlicher Bundeszuschlag von 480% der ordentlichen Steuer. Der Einzelunternehmer muß daher in Wien mit einer Erwerbsteuer von mindestens 30% seines Reingewinnes rechnen. Daneben hat er dann die Einkommensteuer zu bezahlen, die bis zu 60% des Einkommens steigt.

Eine auch für deutsche Aktiengesellschaften wichtige Neuerung enthält das Steuerflucht- und Steuersicherungsgesetz v. 20. Dez. 1921 Nr. 719 BGBl. Gesellschaften m. b. H., deren Stammkapital sich mindestens zur Hälfte im Besitze einer ausländischen Aktiengesellschaft befindet, werden in Hinkunft nach den Bestimmungen des Personalsteuergesetzes betreffend die Erwerbsteuer von Aktiengesellschaften behandelt werden. Bisher war durch die Personalsteuernovelle vom Jahre 1920 eine analoge Bestimmung bei ausländischer Beteiligung von mehr als 80% des Stammkapitals in Geltung. Die praktische Wirkung ist vor allem der Verlust der steuerrechtlichen Begünstigungen, deren sich Gesellschaften m. b. H. mit einem Stammkapital von mehr als einer Million Kronen gegenüber den Aktiengesellschaften erfreuen. Gesellschaften mit weniger als einer Million Kronen Stammkapital, die an sich der allgemeinen Erwerbsteuer unterliegen, werden in diesem Falle ebenfalls wie Aktiengesellschaften besteuert. Die zahlreichen Tochtergründungen deutscher Aktiengesellschaften in Österreich, die meistens in der Form von Gesellschaften m. b. H. konstituiert sind, verlieren dadurch unter Umständen diese steuerrechtlichen Vorteile.

Wichtiger ist eine andere Bestimmung des Steuerflucht- und Steuersicherungsgesetzes. Es soll verhütet werden, daß steuerpflichtige Gewinne, die aus im Inlande abgeschlossenen Geschäften fließen, zugunsten einer im Auslande befindlichen physischen Person, Unternehmung oder Betriebsstätte verrechnet werden, oder daß der geschäftliche Erfolg zugunsten des inländischen Betriebes unrichtig oder im Falle schlüsselmäßiger Ermittlung nicht angemessen ausgewiesen wird. In diesen Fällen ist nunmehr außer der richtiggestellten und rechtskräftig bemessenen Steuer noch ein weiterer Betrag zu entrichten, der dem Unterschiede zwischen dem einbekannten verkürzten Ertrage und dem richtiggestellten steuerpflichtigen Ertrage gleichkommt. Die Bestimmung richtet sich offenbar in erster Linie gegen die immer häufiger werdenden Holdinggesellschaften, die in der Schweiz oder Holland von österreichischen Unternehmungen gegründet werden. Sie kann aber auch für viele deutsche Gesellschaften praktische Bedeutung gewinnen, die in Österreich Verkaufs- oder Betriebsorganisationen in irgendeiner Form errichtet haben. Der bilanzmäßige Gewinn dieser österreichischen Tochtergründungen erscheint unseren Steuerbehörden meistens zu niedrig. Auch im Verhältnisse gegenüber Ungarn waren derartige Verbindungen seit jeher üblich. Nunmehr hat der wirtschaftliche Zusammenhang mit den neuen Nationalstaaten die Erscheinung gezeitigt, daß zahlreiche österreichische Unternehmungen Anschluß an ein ausländisches Unternehmen gesucht und gefunden haben. Die österreichische Überbesteuerung führt begreiflicherweise leicht zu einer bilanzmäßigen „Verschiebung" des Reinertrages von der österreichischen auf die ausländische Betriebsstätte. Ob das Gesetz dem wirksam entgegenwirken wird, muß dahingestellt bleiben. Neuerdings versucht das schon erwähnte Begünstigungsgesetz durch besondere Steuer- und Gebührenerleichterungen für „Schachtelgesellschaften" die Auswanderung der Gewinne zu verhüten.

Einen ganz neuen Weg betritt die Steuergesetzgebung bei der Neuregelung der Einkommensteuer. Unter dem Druck von links war die Steuerskala in den letzten Jahren fortwährend gestiegen, die Progression immer steiler geworden. Im Jahre 1920 wurde der Höhepunkt erreicht. Die Skala für dieses Jahr beginnt mit 0,66% bei einem Einkommen von 8400 Kronen jährlich, beträgt bei einem Einkommen von 100 000 Kronen schon 6,75%, bei einer Million Kronen 31%, bei 10 Millionen Kronen 58% und nähert sich asymptotisch dem höchsten Satz von 60%. Da der Kaufmann, Industrielle, Gewerbetreibende daneben noch die Erwerbsteuer zu tragen hat, die von seinem Erwerbseinkommen 30—50% wegnimmt, ist die Unhaltbarkeit des Zustandes offenkundig. Der fürchterliche Sturz der Krone im Jahre 1921 brachte die notwendige Änderung. Im umgekehrten Verhältnis mit dem Sinken des Geldwertes stieg das Arbeitseinkommen der (manuellen) Arbeiter. Sie setzten rasch durch, was der Mittelstand nicht erreicht hätte. Die Steuersätze wurden schon während des Jahres, zuletzt in immer kürzeren Intervallen ermäßigt. In der Personalsteuernovelle 1922 verzichtet der Gesetzgeber vorläufig überhaupt darauf, eine feste Steuerskala anzuordnen. „Zur Ermittlung des Steuerfußes wird das Einkommen auf Steuereinheiten umgerechnet. Der Wert der Steuereinheit wird unter Berücksichtigung der Veränderungen der inneren Kaufkraft des Geldes jeweils vom Bundesministerium für Finanzen nach Einholung der Zustimmung des Hauptausschusses des Nationalrates durch Verordnung festgesetzt" (§ 172 PStG.). Die Skala ist daher nur mehr ein elastischer Rahmen, der sich leicht dem jeweiligen Geldwerte anpaßt. „Die Einkommensteuer beträgt bei einem Einkommen von mehr als 400—1500 Steuereinheiten 1⅓% des Gesamteinkommens" usw. Die folgende Tabelle möge die Wandlungen in der Einkommensteuerskala der Jahre 1919—1922 veranschaulichen. (Dabei ist für 1922 die Steuereinheit vorläufig mit 600 Kr. festgesetzt.)

Die Steuer beträgt in Kronen bei einem Einkommen von

	1919	1920	1921	1922
100000,—	8713,80	6750,—	2200,—	
500000,—	106964,—	123000,—	22000,—	6660,—
1000,000,—	246848,—	310500,—	44000,—	26660,—
5000000,—	1531616,—	2804000,—	438800,—	216000,—
10000000,—	3339800,—	5804000,—	1538800,—	612800,—

Schon seit einigen Jahren ist bei der Berechnung der in Gold zu leistenden Zollzahlungen das Disagio der Papierkronen auch gesetzlich berücksichtigt und die Höhe des Goldaufschlages jeweils festgesetzt worden. Dann bestimmte das Börsenbesuchsabgabegesetz v. 25. Nov. 1921, das zu einem Proteststreik der Börse führte, daß jeder Börsenbesucher monatlich 100 Kronen „in Bankvaluta in dem von der Österreichisch-Ungarischen Bank allwöchentlich ermittelten, der vollen Goldparität entsprechenden Ausmaß" zu entrichten habe. Aber das waren doch nur Ausnahmsfälle. Jetzt aber hat die Gesetzgebung auf einem jedermann berührenden Gebiet offiziell die Fiktion vom Gelde als unveränderlichen Wertmaßstab verlassen. In derselben Richtlinie bewegen sich die Maßnahmen, welche die Voreinzahlung der direkten Steuern zu erzwingen bestimmt sind — abgesehen von verschärften Eintreibungsmitteln (12 % Verzugszinsen, hohe Mahngebühren usw.).

Die Steuerveranlagungsbehörden sind außerstande, mit der überstürzten Gesetzgebung gleichen Schritt zu halten und die Bemessung der Steuern rechtzeitig durchzuführen. Die Rückstände bei den veranlagenden Behörden sind außerordentlich groß. Vorschreibungen aus den Jahren 1915 und 1916 sind bis heute nicht erledigt. Bisher mußte der Steuerpflichtige direkte Steuern bis zur Zustellung eines neuen Zahlungsauftrages nach dem Ausmaße der zuletzt zugestellten Vorschreibung fortzahlen. Angesichts der ständigen Entwertung der Krone sind die Vorjahrsgebühren natürlich unzulänglich. Das „Steuervoreinzahlungsgesetz" v. 13. Okt. 1921 verfügte daher daß bis 15. Nov. 1921 alle Einkommen- und Erwerbsteuern, soweit sie für das laufende Steuerjahr noch nicht vorgeschrieben waren, nach dem Ausmaße des letzten Zahlungsauftrages mit einem 100%igen Aufschlag bezahlt werden mußten. Die Einkommensteuer und die Erwerbsteuer der Aktiengesellschaften und verwandten Unternehmungen mußten die Steuerpflichtigen, deren Einkommen oder Reinertrag im Jahre 1920 nach ihrem Bekenntnis 200000 Kronen überstieg, selbst berechnen und einzahlen.

Das zweite Steuervoreinzahlungsgesetz v. 21. Dez. 1921 hat diesen Grundsatz beibehalten. Der Nationalrat kann durch einfachen Beschluß den Bundesminister für Finanzen ermächtigen, wenn Änderungen in der inneren Kaufkraft des Geldes einen wesentlichen Einfluß auf die Höhe der Vorschreibungen an allen oder einzelnen direkten Steuern erwarten lassen, durch Verordnung anzuordnen, daß zu den Voreinzahlungen dieser Steuern nach der Vorjahrsgebühr ein Aufschlag bis zu 200% ihres Betrages zu leisten ist oder daß die Voreinzahlungen nach Vorjahrsgebühr mit einem Abschlag bis zwei Drittel ihres Betrages eingehoben werden. Längstens bis zum Ablauf der Frist für die Einbringung des Bekenntnisses zur Einkommensteuer und zur Erwerbsteuer der Aktiengesellschaften muß die Steuer, welche auf das im abgelaufenen Jahre erzielte steuerpflichtige Einkommen (Reinertrag) entfällt, zur Gänze eingezahlt werden. Bleiben die bis zum Ablaufe der Bekenntnisfrist geleisteten Voreinzahlungen hinter der später veranlagten Steuer zurück, so wird bis 50% des Unterschiedes als Zuschlag eingehoben.

Diese Sanktion ist in hohem Maße unbillig. Das Veranlagungsgeschäft wird dem Steuerpflichtigen aufgebürdet und ihm eine Verantwortung übertragen, die angesichts der Unübersichtlichkeit und Unklarheit der zahllosen neuen Gesetze gar nicht zu tragen ist. Die Berechnung des steuerpflichtigen Ertrages durch die Partei wird auch bei bestem Willen in der Regel wesentlich anders ausfallen, als später durch die Behörde. Diese in den meisten Fällen durchaus begreifliche Differenz wird nun mit einem 50%igen Aufschlag auf die Steuer bestraft.

Die sonstigen Maßnahmen zur Sicherung der Steuerzahlungen auch nur aufzuzählen, ist unmöglich. Ähnliche Vorschriften bestehen ja auch in Deutschland. Charakteristisch ist, daß zu den zahlreichen, oft furchtbar harten Strafen, mit denen jede Übertretung der Steuervorschriften bedroht wird, auch die Anwendung des Schuldarrestes tritt. Es wird den Steuerbehörden nunmehr ganz allgemein die Möglichkeit eingeräumt, zur Hereinbringung vorgeschriebener Steuerbeträge Schuldarrest zu verhängen. So gerechtfertigt auch dieses Zwangsmittel einer längst verflossenen Zeit gegenüber manchen wenig erfreulichen Erscheinungen unseres modernen Wirtschaftslebens sein mag, so kann doch seine Wiedereinführung im Jahre 1922 nur als ein tief bedauerlicher kultureller Anachronismus, als ein Rückfall in längst überwundene Anschauungen bezeichnet werden. Voraussetzung für die Verhängung des Schuldarrestes ist lediglich, daß ein Abgabepflichtiger auf Aufforderung innerhalb einer angemessenen Frist ohne genügende Rechtfertigung, obwohl er im Auslande genügend Vermögenschaften besitzt, die fällige Abgabe nicht einzahlt oder keine hinreichende Sicherstellung leistet. Die Haft kann bis zur Gesamtdauer von zwei Jahren verhängt werden. Wenn man weiß, auf Grund welcher vagen Angaben und Denunziationen die Steuerbehörden oft ganz phantastische Sicherstellungsaufträge erlassen, kann man ernste Besorgnisse wegen unberechtigter Anwendung dieses Zwangsmittels nicht unterdrücken.

Furchtbar harte Strafen sind auf jede Übertretung oder Umgehung der drückenden Steuerbestimmungen gesetzt. Mit eben solchen Strafdrohungen wird die Bevölkerung dazu verhalten, der Finanzverwaltung bei ihren komplizierten und oft recht überflüssigen Maßnahmen tatkräftigste Unterstützung zu leisten.

Jeder einzelne, insbesondere aber die Industrieunternehmungen und Banken sind in einer unerhörten Weise für die Zwecke der Steuereintreibung in Anspruch genommen. Die Einkommensteuer der Angestellten wird ausschließlich im Abzugswege durch den Dienstgeber eingehoben, der zu diesem Zwecke umfangreiche Aufzeichnungen, Tabellen, Listen usw. führen muß. Die Banken erhalten von Tag zu Tag neue Vorschriften, Verordnungen und Erlasse, in denen sie zur Führung komplizierter Ausweise und zur Beobachtung von tausend Vorsichtsmaßnahmen verhalten werden. Der Personalaufwand für unproduktive Zwecke wird dadurch bei allen Unternehmungen vervielfacht. Das Gefühl, Sisyphusarbeit zu leisten, lähmt die Bereitwilligkeit. Alles droht in der papierenen Sintflut zu ersticken. Die Zukunft wird lehren, ob die bisher eingeschlagenen Wege zum Ziele der wirtschaftlichen Genesung des kranken Staates führen.

Schrifttum.

Die Reichsabgabenordnung. Kurzgefaßte systematische Darstellung des allgemeinen Steuerrechts und des Steuerprozesses unter Verwertung der Ergebnisse der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Von Dr. **R. Kloß**, Senatspräsident am Reichsfinanzhof. 3. erweiterte Auflage. 1921. (Sacks kleine Steuerbücherei.)

Der Verf. setzt sich die Aufgabe, in Ergänzung der bereits erschienenen Kommentare zur RAbgO. eine systematische Darstellung dieses wichtigsten Gesetzgebungswerkes auf steuerlichem Gebiet zu geben, das den meisten Laien und sogar vielen Juristen sowohl in seiner weitreichenden Bedeutung als auch in seiner Abgrenzung gegenüber anderen Steuergesetzen lange nicht genügend bekannt ist.

Gerade, weil die RAbgO. zum Teil eine Kodifikation gewisser allgemein bedeutsamer materieller Rechtsgrundsätze des gesamten Reichssteuerrechts bildet, zum anderen Teil gewissermaßen „Gerichtsverfassungsgesetz und Zivilprozeßordnung" des Reichssteuerrechts darstellt, und weil diese materiellen und prozessualen Vorschriften nicht streng geschieden sind, sondern zum Teil durcheinanderlaufen, gerade deshalb erscheint eine mehr dogmatische Darstellung, ein systematischer Überblick dringend erwünscht. Daß der Verf. hier einem Bedürfnisse entgegen gekommen ist, ergibt sich schon daraus, daß innerhalb eines halben Jahres eine 3. Ausgabe nötig wurde. Die vorliegende Auflage ist die zweite der Sonder-

ausgabe, welcher eine in das Sammelwerk von Marcuse „Das neue Reichssteuerrecht" aufgenommene erste Bearbeitung vorausging.

Der Verf., dessen wissenschaftlicher Name bei allen Steuerfachjuristen einen besonders guten Klang hat, hat das erstrebte Ziel durch klare Stoffgliederung und knappe, aber allgemein verständliche Formgebung in vorbildlicher Weise erreicht. In ersterer Hinsicht ist innerhalb der Darstellung des materiellen Steuerrechts die Trennung zwischen steuerlichem Personen- und Schuldrecht ein besonders glücklicher Gedanke. Sehr zweckmäßig sind auch die Vorbemerkungen, in denen die Abgrenzung der Vorschriften der RAbgO. zu den anderen Steuergesetzen, sowie zum bürgerlichen Recht erfolgt. Daß wichtige Streitfragen (Wertermittlung!) nicht zur Sprache kommen, ja nicht einmal angedeutet werden konnten, ergibt sich als selbstverständlich aus der begrenzten Zwecksetzung der Arbeit. Andererseits ist in sehr dankenswerter Weise die fruchtbare Rechtsprechung des RFH. berücksichtigt und durch Fußnoten kenntlich gemacht.

Nach alledem kann die Arbeit sowohl dem Laien wie dem Juristen dringend empfohlen werden.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

1. Regierungsrat **Gnad: Rechtsbehelfe in Steuersachen.** (Bd. 1, Heft 3 des Archivs für die Praxis des Steuerrechts, herausg. von Dr. Paul Marcuse, Rechtsanwalt in Berlin). Verlag von Hermann Sack. Berlin 1922. 32 S.

2. RegRat Dr. **Friedrich Hermann: Das Beitreibungsverfahren nach der Reichsabgabenordnung.** (Bd. 2 von Sacks kleiner Steuerbücherei). 2. unv. Aufl. Verlag von Hermann Sack. Berlin 1921. 94 S.

Die RAbgO. enthält auch eine Ordnung des Verfahrens in Steuersachen, die sich in der Hauptsache auf die Rechtsmittel und die Zwangsvollstreckung beschränkt. Beide sind in weitestem Umfange den entsprechenden Abschnitten der ZPO. mit den erforderlichen Abweichungen nachgebildet.

Gnad schildert in knapper und scharfer Form das Rechtsmittelverfahren, in erster Linie für Nichtjuristen. Er gibt daher fast überall den Wortlaut der RAbgO. wieder, begnügt sich aber m. E. zu Unrecht auch mit der bloßen Wiedergabe ihrer Verweisungen auf die ZPO. Dem Laien ist nicht damit gedient, daß ihm gesagt wird: „Das gleiche gilt für Erinnerungen nach §§ 772 bis 774 der ZPO." — Durch die enge Anlehnung an den Gesetzestext ist auf Selbständigkeit so ziemlich verzichtet, aber auch die Gelegenheit zu Irrtümern genommen. Nur auf S. 28 findet sich eine ganz erstaunliche Verkennung des § 319 RAbgO., der dem § 805 ZPO. fast wörtlich entspricht. Der Verf. hält ihn für eine unpraktische Ausnahmevorschrift, da er nur an das durch den Besitz bedingte Vertragspfand denkt. Die alltägliche Pfandvorzugsklage des Vermieters ist dabei völlig übersehen. —

Ungleich tiefer ist Hermann in seinen Stoff eingedrungen, den er zwar im Anschlusse an die Legalordnung, aber sonst durchaus selbständig darstellt. Vom Standpunkte des Prozessualisten aus ist seine Beherrschung des Gesetzes rückhaltlos anzuerkennen. Ich habe keine Seite gelesen, die nicht auch einem anspruchsvolleren juristischen Publikum Belehrung und Anregung geben könnte. Besonders erfreulich ist, daß H., besser als das Gesetz (vgl. JW. 1921, 593), beim Arreste die Trennung des Erkenntnis- und des Vollstreckungsverfahrens scharf betont und durchführt. Ein trefflicher Führer für die Praxis!

Prof. Dr. Friedrich Stein, Leipzig.

Gesetzgebung und Schrifttum des Steuerrechts von der Reichsfinanzreform 1919 bis Ende 1921. Sonderbeilage der „Zeitgemäßen Steuerfragen", herausgegeben von Rechtsanwalt Dr. **Lion.** Verlag von Vahlen, Berlin.

Der von Ministerialamtmann Lorenz, Berlin, bearbeitete erste Teil der Sonderbeilage gibt eine erschöpfende Zusammenstellung und Übersicht aller zu folgenden Gesetzen ergangenen Verordnungen und Erlasse: Reichsabgabenordnung, Landessteuergesetz, Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung, Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Kapitalertragsteuer, Besitzsteuer, Wehrbeitrag, Kriegssteuern, Reichsnotopfer, Erbschaftssteuer, Steuernachsicht, Steuerflucht, Kapitalflucht, Ausgleichssteuergesetz, Umsatzsteuer, Grunderwerbssteuer, Wertzuwachs vom Grundbesitz, Reichsstempel und Verkehrssteuer. Bei der Flut von Verordnungen und Erlassen schafft die von Lorenz gegebene Zusammenstellung, in der sich für jede Verordnung und jeden Erlaß eine bestimmte Angabe darüber befindet, wo sie veröffentlicht sind, eine außerordentlich begrüßenswerte Arbeitserleichterung.

Im zweiten von Staatsanwalt Dr. Jadesohn, Breslau, bearbeiteten Teil findet man eine Zeitschriftenschau, die eine wohl lückenlose Aufzählung aller über steuerrechtliche Tagesfragen verfertigten Aufsätze unter Benennung der Verf. und der Zeitschriften, in denen die Aufsätze erschienen sind, enthält. Angesichts des Umfanges der noch ungeklärten und streitigen Steuerfragen wird auch der zweite Teil der Sonderbeilage in weitesten Interessentenkreisen eine sehr willkommene Aufnahme finden.

Zusammengefaßt kann man sagen, daß der Inhalt der Sonderbeilage eine wesentliche Zeitersparnis und Vervollkommnung des Beherrschens der Steuermaterie für alle die bedeutet, die sich mit ihr beruflich als Anwalt oder Beamter zu beschäftigen haben.

RegRat a. D. Dr. Konietzko, Frankfurt a. M.

Regierungsassessor Dr. **Kurt Ball: Steuerausschüsse und Finanzgerichte.** Ein Leitfaden für ehrenamtliche Mitglieder. Berlin 1922. Verlag Spaeth & Linde. 120 S. Preis 15 *M*.

Die kleine Schrift stellt in erster Linie das formelle Recht dar, das für die Steuerausschüsse und Finanzgerichte von Bedeutung ist. Bei den ersteren, die überhaupt ausführlicher behandelt sind und für die dem Verf. offenbar eigene praktische Erfahrung zustatten kam, ist auch das Wichtigste aus dem Recht der Einkommensteuer mit behandelt.

Die Schrift ist im ganzen geeignet, ihren Zweck zu erfüllen. Die gar nicht einfachen Verfahrensvorschriften sind mit Geschick dargestellt. Auch für Laien hätte sich freilich häufigere Verweisung auf die einschlägigen Gesetzesbestimmungen empfohlen; sie würden ihn auch in die Lage versetzen, einzelne Unrichtigkeiten leichter festzustellen, wie die S. 38, wo der Verf. bezüglich der Ausdrücke Nachveranlagung und Neuveranlagung die Terminologie des § 212 AO. nicht beachtet hat.

Unter den mit abgedruckten Gesetzesbestimmungen findet sich die Geschäftsordnung für die Finanzgerichte v. 15. Febr. 1922 noch nicht. Bezüglich ihrer würde sich wohl ein Nachtrag empfehlen.

Prof. Dr. Bühler, Halle.

Regierungsrat **Gnad: Das Steuerstrafrecht und das Steuerstrafverfahren.** (Sack's Kleine Steuerbücherei, Band 3). Verlag Herm. Sack. Berlin 1922. Preis 12 *M*.

Eine übersichtliche Zusammenstellung der einschlägigen Vorschriften aus dem StGB., der StPO. und der RAbgO. Die von der RAbgO. unberührt gelassenen Vorschriften des allgemeinen Strafrechts und Strafprozeßrechts sind geschickt eingearbeitet. In die Erörterung von Streitfragen hat sich Verf. nicht eingelassen. Eine solche würde auch mit dem Charakter des Buchs als eines Leitfadens nicht vereinbar sein. Seinem Zwecke wird es sicher durch die leichtfaßliche Form, die Verf. verstanden hat, dem manchmal spröden Stoff zu geben, gut dienen. Das Geldstrafengesetz v. 21. Dez. 1921 ist noch nicht berücksichtigt; allerdings enthält ja das Steuerstrafrecht gerade auf dem Gebiete der Anwendung der Geldstrafe eine Reihe von Sondervorschriften, die durch das GStG. nicht berührt werden.

KGRat Prof. Dr. Klee, Berlin.

Die Haftung der Ehegatten für öffentliche Abgaben. Von Justizrat Dr. **Karl Friedrichs**, Rechtsanwalt in Düsseldorf. Hermann Sack Verlag. Berlin 1922.

Das vorliegende, 74 Seiten Großoktav umfassende Werk ist das erste Heft des von RA. Dr. Paul Marcuse herausgegebenen Archivs für die Praxis des Steuerrechts. Dieses Archiv dient dem Zwecke, einzelne Gebiete des Steuerrechts, namentlich solche, deren Gebiet Schwierigkeiten erzeugt hat, weitgehend und systematisch zu untersuchen. Die Untersuchungen sollen mehr als Beiträge zu aktuellen Tagesfragen sein; sie sollen grundlegend ein Einzelgebiet erschöpfend behandeln und streben eine Lösung der damit verknüpften Fragen an. Das Archiv wird durch das Buch von Friedrichs vortrefflich eingeführt. Das Buch bietet mehr als seine Bezeichnung besagt. Nicht nur die Haftung der Ehegatten für öffentliche Abgaben, sondern das Verhältnis der Ehegatten überhaupt zu den Abgaben wird behandelt. Ausgehend von dem ziemlich erschöpfend dargestellten ehelichen Güterrechte untersucht der Verf., wie sich die einzelnen Einrichtungen des Steuerrechts zu dem ehelichen Verhältnis und den Gütermassen verhalten. Kurze und knappe Sätze verbürgen einen reichen Inhalt. Trotz der Klarheit der Darstellung wird das Buch für den steuerrechtlich nicht Geschulten ein nicht leicht zu verdauender Lesestoff sein. Es läßt ihn aber kaum irgendwo im Stich. Nur das Steuernachsichtgesetz ist nicht berücksichtigt, obwohl gerade die zweifelhafte Frage, ob Vermögen der Frau zugunsten des Reiches verfällt, wenn es vom Ehemann bei der Veranlagung zur KrVermZuwAbg. 1919 oder zum Notopfer verschwiegen ist, dringend Beantwortung fordert. Leider wird der reiche Inhalt nicht immer zur gehörigen Zeit ans Tageslicht gefördert werden können, weil das Verzeichnis der Stichworte auf hinreichenden Umfang verzichtet

Wenn ich auf einige Einzelheiten eingehen darf, so beruht es wohl nur auf einem Versehen, daß auf S. 10 gesagt wird, die Verwaltungsgemeinschaft könne nach § 1425 BGB. durch Urteil auf Klage der Frau begründet werden. „Klage des Mannes" wäre das Richtige gewesen. Ebenda ist unrichtig gesagt, daß die Verwaltungsgemeinschaft endige, wenn auf Aufhebung der häuslichen (statt ehelichen) Gemeinschaft erkannt wird. Friedrichs

bringt das Gesamteigentum in Gegensatz zum Miteigentum und hat damit insofern recht, als das BGB. in §§ 1008 ff. unter „Miteigentum" nur das Bruchteilseigentum versteht. Indessen kann man doch zum Miteigentum im weiteren Sinne auch das Gesamteigentum rechnen und hat dann als Unterbegriff des Miteigentums das Bruchteilseigentum und das Gesamteigentum. Die Frage, ob bei den Vermögenssteuern das Gesamtgut das eingebrachte Gut der Ehefrau, ihr Anteil am Gesamtgut der Gütergemeinschaft und ob das Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft der Ehefrau oder den Unternehmern an der Gütergemeinschaft zum vollen Anteil als Vermögen zuzurechnen ist, entscheidet Friedrichs zutreffend im bejahenden Sinne, und daraus folgt, daß das Nutznießungs- oder sonstige Rechte des Ehemanns oder überlebenden Ehegatten nicht als selbständige Rechte in die Steuerbewachung eingesetzt werden können. Ich vermisse hier aber den Hinweis auf die grundlegenden Entscheidungen des PreußOVG. 18, 381, 393. Die Entsch. des RFH. (RFH. 7, 51) konnte dem Verf. noch nicht bekannt sein.

Bei der Frage, was Rechtsgeschäfte und Urteile i. S. des § 1435 BGB. sind, ob namentlich auch Amtshandlungen (Verwaltungsakte) und Entscheidungen der Finanzgerichte und Finanzbehörden dazu gehören, gerät Friedrichs sehr in den Harnisch. Er sagt: „Bei allen Zweifeln im einzelnen sind doch Rechtsprechung und Rechtslehre im Endergebnis darin einig, lieber jedes materielle Unrecht, lieber jede Vergewaltigung der Gesetze zu ertragen, als geradehinaus zuzugestehen, daß die Lehre des BGB. von den Rechtsgeschäften auch auf Verwaltungsakte Geltung habe." Hier scheint mir eine starke Übertreibung vorzuliegen. Es gibt allerdings eine Strömung, die das bürgerliche Recht aus dem Gebiete des öffentlichen Rechtes ganz verbannen möchte. Ist mir doch der Fall vorgekommen, daß ein preuß. Bezirksausschuß erklärte, „der verwaltungsrechtliche Begriff der Schenkung sei ein anderer als der bürgerlich-rechtliche, wobei er aber nicht verriet, was Schenkung im verwaltungsrechtlichen Sinne sein soll (um Schenkungssteuer handelte es sich damals nicht). Aber im großen und ganzen neigt man sich doch der Ansicht zu, daß im Steuerrecht, das doch ein Vermögensrecht ist, die vermögensrechtlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts im weitesten Maße wenigstens entsprechend anwendbar sind. So ist vom RFH. das Meistgebot der Zwangsversteigerung als Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs. 1 des GrErwStG. behandelt worden, und weitere Beispiele ließen sich in großer Zahl anführen. Immerhin ist der temperamentvolle Hinweis von Friedrichs nützlich. Auf S. 61 spinnt Friedrichs übrigens den Gedanken fort.

In den weitaus meisten Fällen stimme ich den Ansichten des Verf. zu. Möchte sein Werk anregend auf Rechtslehre, Rechtsübung und auf die Gesetzgebung wirken.

Reichsfinanzrat Dr. Boethke, München.

Steuerrechtliche Bilanzfragen auf Grund der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes und des deutschen Reichsfinanzhofes rechtsvergleichend dargestellt. Vortrag, gehalten am 15. Februar 1922 in der Wiener Juristischen Gesellschaft von RA. Dr. Richard Rosendorff. Wien 1922. Verband österreichischer Banken und Bankiers.[1])

Die Rechtsvergleichung, die den Inhalt des Vortrags bildet, ist von einer gewissen Kühnheit. Die Vergleichung von Steuerrechten und insbesondere des Steuerrechts der Erwerbsgesellschaften ist selten, da dieses Stück der Rechtsordnung zumeist nationalisiert ist. Die Rechtsprechung spielt aber in der Rechtsvergleichung in der Regel eine untergeordnete Rolle, weil sie Ausdruck wechselnder persönlicher Auffassungen und Anregungen zu sein pflegt, also eine unverläßliche Unterlage abgibt. Mit der Wahl von Gegenstand und Methode seines Vortrages erklärte sich Rosendorff als einer der nicht allzuvielen, die das in seiner Art einzige Verhältnis zwischen Deutschland und Deutschösterreich ganz und stark fühlen. Deswegen wagte er sich an ein Vergleichsfeld, das sonst für eine solche Arbeit ungeeignet gehalten wird, und konnte sich darauf verlassen, daß die beiden Rechtsprechungen an einer einheitlichen Rechtswissenschaft und gleichen Rechtsmoral einen ungewöhnlichen Rückhalt haben. Die Vergleichung gibt sich infolgedessen auch nicht zufrieden, da und dort den Gleichlauf der Rechtsentwicklung festzustellen. Sie sucht vielmehr den geschichtlichen Zug zu den nämlichen Rechtsanschauungen in den feinsten Fragen der Kasuistik auf, um ihm in der steuerrechtlichen Spruchpraxis Deutschlands und Deutschösterreichs alle Hindernisse voller Entfaltung aus dem Wege zu schaffen. Es ist Rechtsvergleichung, nicht um der Wissenschaft allein willen, sondern zum Zwecke der Rechtsangleichung. So bietet der Vortrag seiner Anlage und Ausführung nach ein Muster, wie deutsches Schrifttum jetzt alle kulturellen und gesellschaftlichen Angelegenheiten Deutschlands und Deutschösterreichs ausnutzen sollte, um die geistige und seelische Verbindung der Deutschen zu kräftigen.

Der Vortrag ist in drei Teile gegliedert. Der erste befaßt sich mit den in beiden Ländern gleichen steuerrechtlichen Entscheidungen. Der zweite mit den Fällen, in denen der Wiener Verwaltungsgerichtshof und der dritte mit den Fällen, in denen der Reichsfinanzhof wirtschaftlich richtiger entscheidet. Übereinstimmung herrscht darin, daß zwar das Nachholen während des Krieges versäumter Abschreibungen nicht erlaubt wird, jedoch in Anbetracht der Verhältnisse der Kriegszeit und der dem Friedensschlusse folgenden Jahre größere Abschreibungen als früher allgemein genehmigt werden. Und zwar auch dann, wenn sie Wertminderungen ausgleichen sollen, die durch das Unterlassen von Reparaturen oder von Neuanschaffungen verursacht wurden. Rücklagen für künftige Verluste und auch Beträge, die für den Wiederaufbau des Unternehmens beiseite gelegt werden, gelten als steuerpflichtige Reserven. Der deutschösterreichischen Judikatur ist nach Ansicht Rosendorffs der Vorzug zu geben in betreff der Abschreibung wegen Verminderung des Wertes von Objekten der Betriebsanlagen und wegen der Steuerfreiheit von Selbstversicherungsfonds, sowie betreffs der Abschreibung für voraussichtliche Abgänge und Verluste der Geschäftsführung. Der Reichsfinanzhof ist aber im Begriffe, diesen Unterschied zu verringern. Neuere Entscheidungen ermöglichen es auch in Deutschland, den unsicheren und veränderlichen wirtschaftlichen Zuständen Rechnung zu tragen, indem sie gleichfalls zulassen, drohende Verluste schon bei Aufstellung der Bilanz in Anschlag zu bringen (Wertminderung des Warenlagers, voraussichtliche Verluste aus noch nicht erfüllten Lieferungsverträgen u. a.). Auch dem österreichischen Standpunkt in der Selbstversicherung nähert man sich. Von der anderen Seite hat ein neues österreichisches Gesetz über Sonderbestimmungen für Währungsverlust-Rücklagen, Ersatzanschaffungen usw. die Verschiedenheit der beiden Rechtsprechungen in der Beurteilung von Valutaentwertungen zu beseitigen begonnen, so daß der Kreis der Übereinstimmung gewachsen ist.

Hoffentlich wird sich die deutschösterreichische Rechtsprechung in der dritten Gruppe, wo die deutsche Judikatur den Vorsprung hat, zu gleichem anschicken. Hier lernt man es zu würdigen, wie vollendet Rosendorff seinen Stoff meistert. Es ist ein wahres Vergnügen, auch für diejenigen, die vom Steuerrecht nicht viel anderes, als das Steuerzahlen kennen, anzusehen, wie mit einigen Sätzen selbst von so schwierigen Problemen der Kern bloßgelegt wird wie das der steuerfreien Abschreibung auf Vermögensobjekte, die einer Entwertung durch Zeitlauf ausgesetzt waren, oder noch mehr das der Gesamtabschreibung. Rosendorff ist zuzustimmen, wenn er im Einklange mit den deutschen Steuergerichtshöfen die übertriebene, bisweilen geradezu widersinnige Einengung der Abzugsfähigkeit von Anteilen am Reingewinne bekämpft, in die der Wiener Verwaltungsgerichtshof verfallen ist und gegen die österreichische Steuerjuristen seit langem vergebens schreiben. Sehr verdienstvoll ist der Hinweis darauf, daß diese Übung dem Eingehen von Betriebsgemeinschaften im Wege steht, zu welchen die Schwierigkeiten der Produktion und das Interesse an rationeller Ausnutzung der Anlagen nun mehr als je drängen. Aufs gründlichste wird ferner der Irrtum des Wiener Verwaltungsgerichtshofes widerlegt, daß Widmungen an einen Pensionsfonds, dem selbständige Rechtspersönlichkeit abgeht, vom steuerbaren Einkommen nicht abgerechnet werden dürfen. Der Vortrag leistet mit einem Gutachten des Reichsfinanzhofes den deutschösterreichischen Schriftstellern willkommenen Beistand, die bestreiten, daß Bezugsrechte und Gratisaktien als Einkommen der Aktionäre zu besteuern sind. Eine Meinungsverschiedenheit besteht weiter über die Passierbarkeit von Abschreibungen, die Betriebsgegenstände, die zu teuer erworben wurden, auf ihren wahren Wert herabsetzen sollen. Rosendorff behauptet, im Anschlusse an die deutsche Rechtsprechung deren Steuerfreiheit. Diese Ungleichheiten aufrechtzuhalten, fehlen um so mehr alle Gründe, als die österreichische Rechtsprechung zum größten Teile ihre Kritiker schon im Inlande gefunden hat, die den Übergang zu den deutschen Ansichten auch mit Argumenten vertreten, die aus den österreichischen Verhältnissen geschöpft sind.

Die Rechtsprechung des Deutschösterreichischen Verwaltungsgerichtshofes ist, das erhellt aus dem Vortrage Rosendorffs, vielfach engherziger und fiskalischer als die deutsche, die weitblickender oder doch mehr auf den Wandel der Zeiten eingestellt zu sein scheint. Das sind Nachwirkungen der früheren österreichischen Steuerpolitik, welche die Klassen, aus denen sie sich hauptsächlich die Steuereingänge holte, streng anfaßte. Durch einen Spiegel zur Umkehr und zu besserem Bedacht auf die Anforderungen der heutigen Wirtschaft anzueifern, wie es der Vortrag verständlich und eindrucksvoll tat, ist daher für die österreichischen Juristen sehr lehrreich und dankenswert gewesen. Von dem höheren Kraft- und Raffgrade der österreichischen Steuerhoheit abgesehen, zu dem unzweifelhaft auch die ständige finanzielle Schwäche Österreichs mitwirkte, mangelten nie Berührungen zwischen den beiderseitigen Steuerrechten. Bald stellte die Gesetzgebung, bald die Rechtsprechung oder die Literatur den Zusammenhang her. Rosendorff anerkennt, daß für die deutschen wie die deutschösterreichischen Steuerzwecke die Bilanz die nämliche Bedeutung als Steuerbemessungsgrundlage hat, und manche Fortschritte in der Rechtsprechung sind ein gemeinsames Werk. Die Ergebnisse der Rechtsausgleichung bekunden m. e. W., daß die Bedingungen zu einer Rechtsangleichung selbst in diesem Gebiete, wo man sie vielleicht am wenigsten vermutete, vorhanden sind. Der Vortrag Rosendorffs ist somit ein erwünschter Beitrag zu den Bestrebungen der Rechtsangleichung, eine vorbereitende Lageraufnahme für eine steuerrechtliche Fusion.

[1]) Siehe unten S. 893.

Sie fände glatte Bahn. Solche Inventuren wären auch in anderen Teilen der Rechtsordnung vorzunehmen. Das Entfremdende des Unbekannten, das jetzt noch zu sehr ausgebreitet ist, würde sich dann rasch in die Verwunderung umwandeln, welches ungeheure Stück gleichen Rechts die Geschichte von der Nord- und Ostsee bis in die Alpen und Karawanken lautlos und unbemerkt aufgespeichert hat. Es fängt nun zu dämmern an. Mit aufrichtiger Freude ist wahrzunehmen, wie in der rechtswissenschaftlichen Literatur Deutschlands die Beziehungen zur deutschösterreichischen Jurisprudenz sichtlich sich mehren. Nicht Eitelkeit ist der Quell dieser Freude, die Erkenntnis erregt sie, daß in einem weiteren Wissenschaftsbereiche das Bewußtsein der nationalen Arbeitsgemeinschaft mit Deutschösterreich nun zu voller Lebendigkeit sich aufringt. Über den Wiederbeginn eines internationalen Rechtsaustausches, den Rosendorff am Ende seines Vortrages streift, zu sprechen, dürfte noch verfrüht sein. Vorläufig ist es ein schöner Erfolg, daß auch die rechtsvergleichende Betrachtung des Steuerrechts geholfen hat, für den Gedanken der Rechtsangleichung den Boden zu erweitern.

Staatsminister a. D. Dr. Franz Klein, Wien.

Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung. Von Dr. **Elsa F. Pfau**, Zürich. Ferdinand Enke. Stuttgart 1921. 71. Heft der Finanz- und Volkswirtschaftlichen Zeitfragen, herausgegeben von Schanz & Wolf. 148 S. Preis 22.60 *M*.

Die vorliegende, aus einer Zürcher Doktordissertation entstandene Schrift bietet in der Problemstellung manches Interessante und ist auch im Hinblick auf die gegenwärtige neue Finanzreform von Belang. Zum ersten Male wird hier der Versuch gemacht, von allgemein volkswirtschaftlichen und speziell finanzpolitischen Gesichtspunkten aus das Problem zu lösen, welchen Standpunkt speziell die Industrie zur Steuergesetzgebung einnehmen sollte und in welchem Umfange die industriellen Interessen bei der Steuergesetzgebung berücksichtigt und gefördert werden sollten.

Die angezeigte Schrift stellt sich die Aufgabe, die wünschbare Entwicklung der Steuerpolitik vom erzeugungspolitischen Standpunkt genauer: vom Standpunkt der industriellen Erzeugung aus zu untersuchen (S. 16); insbesondere wird entwickelt, auf welche Weise die neuen Steuerlasten unter den gegebenen Bedingungen mit tunlichst geringer Schädigung der Produktion verteilt werden können, und ob und welche Wege offen stehen, um auf die Erzeugung stimulierenden oder regelnden Einfluß zu nehmen (S. 16). Hierbei geht die Untersuchung von dem Begriff des „Steuerstaates", d. h. eines Staates aus, der seine eigenen Bedürfnisse grundsätzlich mittelbar durch Abzüge am Wirtschaftserfolg der ihm unterworfenen Individuen befriedigt, hingegen auf eigene (sozialistische) Wirtschaftsführung als unmittelbare Einnahmequelle verzichtet. Unter diesem Gesichtspunkt einer auf Erzeugung gerichteten Steuerpolitik behandelt die Schrift folgende Postulate:

I. Rekapitalisierung der Industrie,
II. Rationalisierung des Erzeugungsprozesses,

und setzt sich ferner mit den Problemen der

III. Einkommens- und Vermögensumschichtung

und

IV. Überwälzung

auseinander.

Unter „Rekapitalisierung der Industrie" versteht Verf. die Wiederherstellung eines ausreichenden produktiven Güterbestandes und Konsumgüterfonds der Volksgesamtheit (S. 24). Weniger kompliziert ausgedrückt läuft dies darauf hinaus, daß Verf. die Notwendigkeit anerkennt, bei der Steuergesetzgebung die Erhaltung des industriellen Produktivkapitals zu berücksichtigen und die Wiederentstehung des industriellen Produktivkapitals steuerpolitisch zu fördern. Unter diesem Gesichtspunkt untersucht Verf. vorerst die Wirkungen einer einmaligen Vermögensabgabe und kommt unter Berücksichtigung der aus Anlaß des Notopfers entstandenen volkswirtschaftlichen Diskussionen (vgl. u. a. Bd. 156 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik) zu dem Ergebnis, daß eine einmalige Vermögensabgabe entweder unzweckmäßig (Abbürdung der konsolidierten Schuld) oder ersetzbar (Konsolidierung der schwebenden Schuld und andere Verwendungszwecke) erscheint. Verf. sieht den richtigen Weg in der Ersetzung einer einmaligen Vermögensabgabe durch eine sachgemäße laufende Einkommens-, Vermögens- und Vermögenszuwachsbesteuerung, und zwar in dreifacher Abstufung: die unterste Stufe soll die allgemeine Einkommensteuer bilden, die im wesentlichen den Arbeitsertrag erfaßt, die mittlere soll als Vermögenssteuer vom verbenden Vermögen eingesetzt werden, während die oberste — die mit den höchsten Sätzen und mit der stärksten Progression ausgestattete —, das Genußvermögen in allen seinen Abarten belasten soll (S. 52).

Einer Umgestaltung des indirekten Steuersystems redet Verf. nach folgenden Gesichtspunkten das Wort: die Steuerbelastung müsse sich vom produktivsten bis zum unproduktivsten Verbraucher in stetig ansteigender Linie bewegen, und zwar müßten einerseits Steuern auf den ausgesprochen entbehrlichen und schädlichen Massenkonsum, andererseits aber individuelle Aufwandssteuern eingeführt werden, welche Verf. im Anschluß an den Mombertschen Vorschlag einer Verbrauchseinkommensteuer (Mombert: Eine Verbrauchseinkommensteuer, 1916) stark befürwortet. Eine erhebliche Erbschaftsbesteuerung hält Verf. mit einer industriepolitisch gerichteten Steuergesetzgebung für vereinbar; einer Behandlung der Verkehrssteuern, sowie der Ertragssteuern, insbesondere der Gewerbesteuern enthält sich die Schrift (S. 73).

Was die zweite behandelte Frage, die Rationalisierung der Erzeugung anlangt, so versteht Verf. hierunter, daß der Fiskus durch steuerpolitische Maßnahmen, soweit dies in seiner Macht liegt, dem Leistungsfähigen Gelegenheit geben sollte, seine Begabung in die Tat umzusetzen, und dem wirtschaftlich Schwachen Möglichkeiten eröffnen sollte, in deren Ausnutzung er zu erhöhten Leistungen aufsteigen kann (S. 78). Die grundsätzliche Lösung des Rationalisierungsproblems erblickt Verf. in einem Steuerprivileg für Rationalisierungsfonds, d. h. derjenige, der zur Verbesserung der industriellen Technik Gelder reserviert bzw. verwendet, soll Steuerfreiheit oder Steuerbegünstigungen genießen. Auch alle Leistungen, überhaupt alle Zweckvermögen, die wirtschaftlich-technische Ziele verfolgen, sollten steuerfrei bleiben. Im einzelnen behandelt Verf. die Begünstigung der industriell-technischen Fortschritte durch steuerpolitische Maßnahmen auf dem Gebiete der Kohlenwirtschaft, Rohstoff- und Materialersparnis, der Ersatzwirtschaft wie der Mechanisierung und Automatisierung. Alsdann kommt Verf. auf die Frage der steuerpolitischen Begünstigung industrieller Zusammenschlüsse sowie industrieller Konzentration zu sprechen, meint aber, daß man jedenfalls im Sinne der Zwangssyndizierung dem Steuerstaat einen Druck auf die wirtschaftliche Entwicklung nicht zugestehen dürfe (S. 105).

Die weiteren Abschnitte befassen sich mit dem Problem der produktivsten Besitz- und Einkommensverteilung, insbesondere mit der Aufgabe, der Entstehung einer neuen Rentnerschicht bei steigendem Geldwert steuerpolitisch vorzubeugen. In dem letzten Absatz behandelt die Schrift die Frage der Überwälzung, insbesondere auch von Vermögensabgabe und Aufwandssteuern.

Sie schließt mit der Formulierung des Begriffs der „Steuereinholung", d. h. des Wiederverdienens der Steuern durch technische und organisatorische Einsparung und bezeichnet die Steuereinholung als eigentliches Zentralproblem einer industriepolitisch gerichteten Steuerpolitik.

Die reiche Anzahl der angeschnittenen Probleme ist aus der vorstehenden Inhaltsübersicht ersichtlich. Dem Schlusse der Schrift wird man gerade unter den heutigen Zeitverhältnissen beistimmen können:

> „Volkswirtschaftliches Denken muß restlos fiskalische Doktrin verdrängen, und gerade heute droht fiskalische Doktrin alles volkswirtschaftliche Denken zu überwuchern."

Nicht zuletzt unter diesem Gesichtspunkt verdient die Schrift Beachtung aus Anlaß der gegenwärtigen Finanzreform, und zwar insbesondere im Hinblick auf den ersten Teil, der die „Rekapitalisierung der Industrie" behandelt, und der auch in der Darstellung und Behandlung als der geschlossenste Teil zu bezeichnen ist. Wenngleich man der Verf. in ihren endgültigen Schlußfolgerungen nicht wird beistimmen können, so ist doch die von wirtschaftlichem Verständnis getragene Darstellung, wie auch die Form, in welcher die Verf. die Probleme anfaßt, selbständig und überall anregend. Was die Ablehnung der einmaligen Vermögensabgabe als solcher anlangt, so haben die Verhältnisse nicht nur in Deutschland, sondern auch in vielen anderen Staaten denjenigen Recht gegeben, welche im Zusammenhang mit der Notwendigkeit einer gänzlichen Umstellung der Finanzwirtschaft eine durchgreifende einmalige Vermögensbesteuerung für unerläßlich erachtet haben. Vom industriepolitischen Gesichtspunkt aus dürfte im Falle angemessener Berücksichtigung der speziell dem Produktivkapital zu gewährenden besonderen Schonung ein einmaliger Schnitt durch eine durchgreifende Vermögensabgabe weniger schmerzend sein als eine laufende, der Kapitalneubildung fortdauernd entgegenwirkende starke Belastung des Vermögens und des Vermögenszuwachses neben hohen Einkommensteuern. Eine eingehendere Behandlung hätte das S. 48 gestreifte Problem verdient, inwieweit die Steuergesetzgebung im Rahmen einer durchgreifenden Vermögensbesteuerung das Produktivkapital zu schonen hat, wie dies ja bisher bezüglich des Betriebskapitals der Einzelpersonen beim deutschen Reichsnotopfer in der steuertechnisch rohen Form der Heranziehung von nur 80% geschehen ist. Wichtiger noch ist das leider nicht behandelte, neuerdings durch die Frage der „Besteuerung der Goldwerte" besonders akut gewordene Problem, inwieweit das Produktivkapital, insbesondere also die dauernden Anlagen und die darin steckenden stillen Reserven einer steuerlichen Schonung bedürfen. Den Bestand an dauernden industriellen Anlagen, der das Rückgrat der industriellen Produktivkraft bildet, dadurch schwächen zu wollen, daß man ihn mit dem jetzigen vorübergehenden Inflationswertmaßstab messen und besteuern will, erschiene um so verkehrter, wenn man sich vergegenwärtigt, daß dieser Produktivgüterbestand gar nicht zur Veräußerung bestimmt ist und infolgedessen mit dem Maßstab eines vorübergehenden Inflationswertes auch steuerlich nur dann gemessen werden könnte, wenn man beabsichtigte, einen wesentlichen Teil der

Produktivgüter durch Umwandlung in Steuern zu vernichten. Das neuerdings viel erörterte Problem der industriellen Scheingewinne infolge eingetretener Geldentwertung wäre in diesem Zusammenhange ebenfalls zu behandeln gewesen.

Bedauerlich ist es, daß die Verf. dem Problem der Ertragsbesteuerung, insbesondere also der industriellen Gewerbebesteuerung, nicht längere Ausführungen widmet. Gerade die Verzerrungen, welche die Gewerbebesteuerung infolge der Finanznot, insbesondere der Kommunen, zeitigt, läßt es wünschenswert erscheinen, finanzpolitisch die Gewerbebesteuerung auf ihr ureigentliches Maß, die Belastung des Ertrages, zu beschränken, und sie mit den übrigen direkten Steuern, wenn man sich über die Belastungshöchstgrenze Rechenschaft geben will, in einen inneren Zusammenhang zu bringen.

Was die indirekte Besteuerung anlangt, so läßt sich dieses Problem m. E. durch den Hinweis auf Aufwandssteuern nicht lösen. An Aufwandssteuern könnte man allenfalls im Rahmen einer Vorbelastung im direkten Besteuerungssystem denken, wenn nicht einerseits der Begriff des Aufwandes durch eine zu stark sozialistisch gefärbte Betrachtungsweise auf eine zu niedrige Stufe herabgedrückt werden könnte, und wenn man, was mir trotz der Ausführungen der Verf. problematisch geblieben ist, eine Durchführung der Aufwandsbesteuerung ohne zu rohe Schätzungen ermöglichen kann. Im Rahmen der indirekten Besteuerung wird immer der Gedanke einer allgemeinen Umsatzsteuer — einer der fruchtbarsten Gedanken der Erzbergerschen Finanzreform — als der allgemeine Rahmen der indirekten Besteuerung bestehen bleiben müssen, und es werden spezielle indirekte Belastungen, insbesondere von Luxusgütern, wie Tabak, Alkohol usw., die in anderen Ländern noch immer verhältnismäßig stärker belastet sind als bei uns, aufrechtzuerhalten sein. Andererseits hat eine Belastung des „Luxus", wenn sie durchführbar und ertragreich sein soll, eine ganz rohe, unkomplizierte Begriffsbestimmung zur Voraussetzung.

Der Schaffung von Rationalisierungsfonds mit Steuerfreiheit bzw. Steuerbegünstigungen in allgemeiner Form sind Bedenken entgegenzusetzen. Will der Staat in Anerkennung industrieller Fortschritte durch Steuerbegünstigungen eingreifen, so kann er dies wohl nicht auf dem Wege tun, daß er, wenn ihm Ideen unterbreitet werden, die ihm vielleicht industriell zweckmäßig erscheinen, daraufhin gewisse steuerliche Vergünstigungen eintreten läßt. Man braucht nur an die schwierige Lage zu denken, in die der Staat kommen würde, wenn er vor die Aufgabe gestellt würde, die Ausnutzung geeignet erscheinender industrieller Patente durch Steuerbegünstigungen zu fördern. Die industrielle Entwicklung wird sich auf diesem und ähnlichen Gebieten im freien Konkurrenzkampf ohne derartige, den industriellen Fortschritt bemutternde Steuerbegünstigungen besser Bahn brechen. Die Zulassung von Erneuerungsfonds, die zur Tatsache geworden ist, hängt mit dem Gedanken eines Rationalisierungsfonds, wie ihn sich die Verf. vorzustellen scheint, nicht unmittelbar zusammen; hier handelt es sich um Gesichtspunkte, die durch das Valutaproblem, nicht aber aus dem Bestreben der Förderung industrieller Fortschritte heraus aufgetaucht sind.

Nur einige von den vielen von der Verf. angeschnittenen Problemen konnten hier gestreift werden. Es wäre unrecht, von der Verf. verlangen zu wollen, daß sie die von ihr aufgeworfenen Probleme auch restlos lösen solle. Schon die wirtschaftlich verständige Fragestellung, der wir in der Schrift begegnen, ist als Verdienst zu bezeichnen, und es ist um so weniger ein Tadel für die Verf., wenn man sagt, daß sie die gestellten Probleme nicht gelöst hat, wenn man sich vergegenwärtigt, daß, falls ihr wirklich die Lösung der angeschnittenen Probleme geglückt wäre, man in ihr den Mann, — oder vielmehr die Frau zu erblicken gehabt hätte, welche an Stelle des Finanzministers die gegenwärtige große Finanzreform hätte durchführen müssen.

RA. Dr. Fritz Haußmann, Berlin.

Neue Einkommensteuer einschl. Steuerabzug vom Arbeitslohn und steuerfreie Rücklagen nach dem Gesetz vom 20. Dez. 1921. Erläuterungen und vollständiger Text des Einkommensteuergesetzes in der vom 1. Januar 1922 ab wirksamen Fassung, mit den einschlägigen Ausführungsbestimmungen. Herausgegeben von Reichsfinanzrat **E. Zimmermann**, Bad. Geh. Oberfinanzrat, München. Preis geheftet 30 *M*, gebunden 40 *M*. Verlag von J. Heß, Stuttgart.

Das stark 100 Seiten fassende Büchlein enthält auf den ersten 20 Seiten eine zum Teil kritische Inhaltsangabe der jüngsten Nov. v. 20. Dez. 1921, der Durchführungsbestimmungen zum Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 3./22. Dez. 1921, sowie einige kurze Erläuterungen zu den Rückstellungen gemäß § 59a EinkStG. An diese Besprechung schließt sich der Text des EinkStG. in seiner neuen Fassung mit den Ausführungsbestimmungen zum Steuerabzug vom Arbeitslohn in der Fassung vom 22. Dez. 1921, die VO. des RFM. zur Ausführung des § 59a EinkStG. v. 25. Juli 1921, sowie der Erlaß des RFM. v. 5. Aug. 1921, welcher eine Vollzugsanweisung für diese Ausführungsverordnung darstellt.

Falls nun nicht noch ein Erläuterungserlaß zu dieser Vollzugsanweisung erfolgen sollte, so läge die gesamte Materie des geltenden Einkommensteuerrechtes in lückenloser Sammlung vor. Daß die Herausgabe dieses für den Juristen und Laien gleich notwendigen Büchleins so rasch erfolgen konnte, ist namentlich angesichts der Fälligkeit der Einkommensteuererklärung zu begrüßen, wenn auch ein Teil des behandelten Stoffes erst für die nächstjährige Einkommensteuererklärung von praktischer Bedeutung sein wird.

Ein besonderer Vorzug des Büchleins liegt in der Inhaltsangabe, welche, mit Sorgfalt bearbeitet und systematisch gegliedert, ein rasches Nachschlagen der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ermöglicht.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Dr. **Franz Hirschwald: Beginn und Ende der Steuerpflicht nach dem Reichseinkommensteuergesetz.** Hermann Sack Verlag. Berlin 1922.

Die Schrift erscheint als 1. Band der von Dr. Paul Marcuse herausgegebenen Sammlung „Archiv für die Praxis des Steuerrechts". Wollte aber Hirschwald, der hier wie sonst seinen Gegenstand durchdringend und erschöpfend behandelt, für die Praxis schreiben, so hätte er in der Auslegung des Gesetzes nicht einen Weg einschlagen sollen, auf dem ihm wohl niemand folgen wird, wie auch niemand diesen Weg vor ihm gegangen ist. Er legt in § 29 Abs. 1 des Ges. v. 24. März 1921 denselben Sinn, den die jetzige Fassung v. 20. Dez. 1921 hat. Er nimmt dem Rechnungsjahr jede Bedeutung und läßt es nur als Erhebungszeitraum gelten. Die Veranlagung soll für das Rechnungsjahr erfolgen nicht in dem Sinne, daß die Steuerpflicht zum Rechnungsjahre eine Beziehung hat, sondern in dem Sinne, daß die Steuerpflicht, unabhängig vom Rechnungsjahre entstanden, in dem Rechnungsjahre erfüllt werden muß. Hirschwald beruft sich für diese Auslegung allein auf die Entstehungsgeschichte, die Begründung des Entwurfs zur Nov. v. 24. März 1921 und fordert den Beweis, daß das Gesetz nicht den ihm im Entwurfe zugedachten Sinn habe. — Der Beweis läßt sich m. E. unschwer erbringen. Schon der Entwurf will nach der Begründung dem etatsrechtlichen Bedenken dadurch Rechnung tragen, daß er die Veranlagung für das Rechnungsjahr vorsieht, gleichwohl aber die Veranlagung nach dem Einkommen des Kalenderjahres durchführt. Die nach dessen Einkommen bemessene Steuer macht er zur Steuer, die für das Rechnungsjahr geschuldet wird. Damit wird das Rechnungsjahr nicht nur Erhebungszeitraum, sondern zugleich der Zeitraum, für den die persönlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht gegeben sein müssen. Wie die Begründung zu Nr. 7 erkennen läßt, steht sie selbst auf diesem Standpunkte; denn es wird § 29a des Entwurfs für nötig gehalten, wenn die Steuerpflicht zu Beginn des neuen Rechnungsjahres nicht mehr besteht, also eine Besteuerung des Einkommens im ersten Kalendervierteljahre ohne die Sondervorschrift, die in § 29 Abs. 4 Gesetz wurde, nicht möglich wäre. — Allein der Wille des Gesetzentwurfs kann überhaupt nicht entscheidend sein, weil der Reichstag grundsätzliche Änderungen vorgenommen hat. Diese Änderungen zeigen mit aller Deutlichkeit die Absicht, dem Rechnungsjahre seine volle Bedeutung als dem Zeitraum, für den die Steuer geschuldet wird, zuzuweisen. Das wird vornehmlich durch drei Änderungen erreicht. Der Entwurf lehnte es ab, das Einkommen auf zwölf Monate umzurechnen, wenn die Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres bestanden hatte; der Reichstag hat die Umrechnung für diesen Fall Gesetz werden lassen. Der Entwurf strich schlechthin den bisherigen § 43, da eine Ermäßigung der Steuer entsprechend der Dauer der Steuerpflicht nicht in Frage kommen könne, wenn das Einkommen ohne Umrechnung veranlagt werde; der Reichstag stellte den § 43 in ergänzter Fassung — § 42b — wieder her. Weil die Steuerhoheit erst mit dem 1. April 1920 auf das Reich überging, wollte der Entwurf die Steuer vom Einkommen 1920 nur zu $^3/_4$ erheben. Das Gesetz verfügt die volle Erhebung, weil eben die Steuer für das Rechnungsjahr, also nicht für einen vor 1. April 1920 liegenden Zeitraum, erhoben wird. — Der Entwurf und seine Begründung gibt sonach nicht den Sinn des Gesetzes, zumal da dessen Wortlaut selbst keinen Zweifel läßt. Mag auch § 29 mit Rücksicht auf die gleichlautende Fassung des Entwurfs den Sinn nicht klar erscheinen lassen, § 42b kann unmöglich so ausgelegt werden, wie Hirschwald nötig hat, um seine Auslegung des § 29 zu retten. Er trifft Bestimmung für den Fall, daß die Steuerpflicht nicht während des ganzen Rechnungsjahres besteht, und zwar dahin, daß die Steuer für das Rechnungsjahr in dem Verhältnis unerhoben bleibt, in dem die Zahl der Monate, in denen die Steuerpflicht nicht bestanden hat, zu zwölf Monaten steht. Nach Hirschwald sollen damit nicht die Monate des Rechnungsjahres, sondern die des Kalenderjahres gemeint sein. § 42b spricht aber nicht von Begründung oder Wegfall der Steuerpflicht im Laufe des Kalenderjahres, sondern nur von dem Rechnungsjahre, und wenn die Zahl der Monate, in denen die Steuerpflicht bestanden hat, maßgebend sein soll, so kann schlechterdings nur die Zahl der Monate gemeint sein, in denen sie während des Rechnungsjahres bestanden hat oder nicht. Über das Verhältnis der Steuer-

pflicht zum Kalenderjahr ist § 29 Abs. 3 Bestimmung getroffen. Wenn § 42b die Steuer für das Rechnungsjahr unerhoben läßt nach dem Verhältnisse der Zahl der Monate, in denen die Steuerpflicht nicht bestanden hat, so können nur Zeiträume des Rechnungsjahres in Verhältnis gesetzt sein.

Ließe das Gesetz v. 24. März 1921 wirklich noch Zweifel, Art. II des Ges. v. 20. Dez. 1921 würde sie ausräumen. Danach soll die Steuer für das Rechnungsjahr 1921 nur für die Zeit bis zum 31. Dez. 1921 erhoben werden. Das Rechnungsjahr ist also nicht allein ein Erhebungszeitraum, sondern die Steuer steht in solchem Verhältnis zum Rechnungsjahr, daß die volle Steuer nur für das volle Rechnungsjahr geschuldet wird, daß also die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht auch während des vollen Rechnungsjahres vorhanden gewesen sein müssen. Hirschwald muß von seinem Standpunkte freilich zu einer anderen Auffassung des Art. II gelangen. Dessen Worte haben nach seiner Meinung für den gewöhnlichen Fall gar keine praktische Bedeutung. Die Steuer vom Einkommen 1921 wird ja ohnehin nur für die Zeit bis 31. Dez. 1921 erhoben; sie ist also voll zu zahlen. Hirschwald lehnt so die allgemeine, unzweifelhaft dem Gesetzeswillen entsprechende Auslegung ab, daß die Steuer vom Einkommen 1921 nur zu $^3/_4$ erhoben wird. Zu eigenartiger Auffassung kommt er auch, wenn das Wirtschaftsjahr über den 31. Dez. 1921 hinausgreift. Dann will er das Einkommen dieses Wirtschaftsjahres zerreißen, den Teil bis 31. Dez. 1921 nach dem älteren, den Teil seit 1. Jan. 1922 nach dem neuen Gesetze besteuert wissen. Hier wie auch sonst zeigt sich, daß Hirschwalds Auslegung keineswegs zu besseren oder einfacheren Ergebnissen kommt als die herrschende (s. auch S. 20/21). Das Einkommen des Wirtschaftsjahres wird ebenso wie das des Kalenderjahres für das Rechnungsjahr veranlagt, 1921 nach den bisherigen Vorschriften. Das am 31. Dez. 1921 laufende Wirtschaftsjahr war nach den bisherigen Vorschriften für das Rechnungsjahr 1921 nicht zu veranlagen und wird nach den neuen Vorschriften für das Kalenderjahr 1922 veranlagt, so daß es voll unter das neue Recht fällt. Vgl. NStR. 1922, 74

Von seiner Auslegung aus muß Hirschwald im einzelnen zu Folgerungen kommen, denen nicht beigetreten werden kann. Da sich die Fragen auf 1920 und 1921 beschränken, kann auf ihre Erörterung verzichtet werden. Vieles in den eingehenden Darlegungen Hirschwalds behält auch für die Zukunft seinen Wert, so der Abschnitt über beschränkte Steuerpflicht und Haushaltbesteuerung. Wertvoll bleibt die Schrift ferner als Kritik des Ges. v. 24. März 1921, dessen Mangelhaftigkeit an den Ergebnissen deutlich wird. Es ist eine Genugtuung für Hirschwald, daß die Novelle v. 20. Dez. 1921 in vereinfachter Weise das gebracht hat, was er als das Vernünftige schon in das Ges. v. 24. März 1921 hineinlegen will. In einem Nachtrag hat er die Änderungen des Gesetzes noch behandelt, ohne eine erschöpfende Darstellung geben zu wollen. Die Arbeit war offenbar bereits gedruckt, als die Novelle erschien. Die so entstandene Zweiteilung erschwert den praktischen Gebrauch, so daß Hirschwalds Schrift heute trotz ihrer wissenschaftlichen Höhe für ihn und andere kaum einen anderen Wert als den einer Vorarbeit zur Gewinnung weiterer Erkenntnisse haben, Einfluß auf die Praxis aber kaum gewinnen wird.

RA. Dr. Wünschmann, Leipzig.

Dr. James Breit, Rechtsanwalt am Oberlandesgericht Dresden: **Erbschafts- und Schenkungssteuer.** 2. Teil: **Schenkungssteuer.** Hermann Sack Verlag, Berlin W 35. 1922.

Dem ersten Teile dieses Werkes, der JW. 1921, 1054 besprochen wurde, und der inzwischen in der Praxis die verdiente Anerkennung und Verbreitung gefunden hat, ist nunmehr der zweite und letzte Teil gefolgt.

Breit gliedert den Stoff in folgende sechs Abschnitte: Der steuerpflichtige Schenkungsakt; die rechnerischen Grundlagen der Schenkungssteuer; Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen; Schenkungssteuerschuld und Schenkungssteuerschuldner; räumliches, persönliches und zeitliches Herrschaftsgebiet; Verhältnis der Schenkungssteuer zu den sonstigen Steuern.

Die Verweisungsnormen (Anwendung der Grundsätze der Anfallsteuern auf die Schenkungssteuer) werden bei den rechnerischen Grundlagen behandelt. Sie gehören nur zum Teil in diesen Zusammenhang, richtiger wären sie wohl in einen besonderen Abschnitt verwiesen worden.

Im Schenkungssteuerrecht stehen folgende Fragen im Vordergrund des Interesses:

1. Nach § 40 stehen den Schenkungen gleich: freigebige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden mit dessen Willen bereichert wird. Die Übernahme von Gegenleistungen steht der Annahme einer Bereicherung insoweit nicht entgegen, als es sich dabei nicht um geldwerte Leistungen handelt. Was ist unter freigebigen Zuwendungen zu verstehen?

2. Ist die Vereinbarung der Gütergemeinschaft Schenkung?

3. Zuwendung für Unterhalt und Ausbildung sind schenkungssteuerfrei (§ 42 Ziff. 2). Was ist darunter zu verstehen?

Zu 1. Das Wesen der freigebigen Zuwendungen ist dunkel. Das Schrifttum ist geneigt, den Begriff ins Uferlose auszudehnen. Der RFH. hat eine befriedigende Formulierung noch nicht gefunden. Die Begriffsbestimmung, die er im Urteil v. 9. Juni 1921 RFH. 6, 183 gibt: „Eine Zuwendung soll als eine freigebige dann anzusehen sein, wenn sie unentgeltlich ist und nicht auf einem Zwange beruht", führt nicht weiter. Die Darlegungen von Breit (S. 350 ff.) schaffen Klarheit und ziehen die gebotenen Grenzen. Wie er ausführt, hat die Schaffung des neuen Begriffs der freigebigen Zuwendung nur in sehr beschränktem Umfange eine Erweiterung des Begriffs der steuerpflichtigen Schenkung zur Folge, und zwar nach folgenden Richtungen:

a) In objektiver Hinsicht wird die nicht geldwerte Gegenleistung als Gegenleistung ignoriert, die Zuwendung im Austausch gegen eine nicht geldwerte Gegenleistung, mithin steuerrechtlich als unentgeltliche Zuwendung behandelt.

b) In subjektiver Hinsicht genügt der Schenkungswille des Zuwendenden zur Begründung der steuerpflichtigen Zuwendung; während bei der eigentlichen Schenkung beide Teile über die Unentgeltlichkeit einig sein müssen.

Eine nicht geldwerte Gegenleistung liegt vor (S. 33), wenn jemand gegen Entgelt die Verpflichtung übernimmt, etwas zu tun oder nicht zu tun und wenn unserem sittlichen Empfinden die Beschränkung der Willensfreiheit durch Annahme einer Bezahlung in Geld widerstreitet. Danach ist die Zahlung einer Abfindungssumme, die als Entgelt für die Lösung von intimen Beziehungen gewährt wird, ohne Rücksicht auf die etwa abweichende Auffassung der Beteiligten als unentgeltlich anzusehen und demgemäß als Schenkung zu versteuern. Zu beachten ist dabei aber folgendes: Bestand ein Verlöbnis und wird die Abfindungssumme als Entgelt für Ansprüche nach § 1300 BGB. gewährt, so kommt selbstverständlich die Schenkungssteuer nicht in Frage. Das gleiche gilt, wenn die Abfindungssumme zur Bestreitung des angemessenen Unterhalts oder der Ausbildung gewährt wird (ErbschStG. § 42 Ziff. 2). A. hat z. B. mit der sechzehnjährigen B. ein Verhältnis angeknüpft und zehn Jahre unterhalten. Er heiratet und gewährt der B. eine Summe, die sie in den Stand setzen soll, sich für einen Beruf auszubilden und während der Ausbildungszeit ihren Unterhalt zu bestreiten. Diese Summe ist nicht schenkungssteuerpflichtig. Übersteigt die Abfindungssumme den für Unterhalt und die Ausbildung erforderlichen Betrag, so ist nur der Mehrbetrag steuerpflichtig. Einen ähnlichen Fall hatte der FH. in seiner Entsch. v. 30. April 1919, RFH. 1, 35 (Breit S. 344), behandelt: Die lungenkranke Beschwerdeführerin hatte von dem Manne, zu dem sie seit nahezu zwölf Jahren in Beziehungen gestanden hatte, 40000 ℳ zum Zwecke der Aufsuchung eines Hochgebirgskurortes erhalten. Es kam noch das alte ErbschStG. zur Anwendung. Dieses enthält eine dem § 42 Ziff. 2 entsprechende Vorschrift nicht, ließ aber andererseits alle remuneratorischen Schenkungen steuerfrei. Der RFH. kam zu dem Ergebnisse, daß zwar eine belohnende Schenkung vorliege, erklärte aber trotzdem den ganzen Betrag für steuerpflichtig, weil er die zur Bestreitung des Kuraufenthalts erforderliche Summe überstieg. Für das heutige Recht wäre der zum angemessenen Unterhalt bestimmte Betrag als steuerfrei anzusehen (nicht ohne weiteres die gesamten 40000 ℳ, wie Breit S. 345 annimmt).

Eine nicht geldwerte Gegenleistung kann auch in Abmachungen zu finden sein, die Ehegatten abweichend von den gesetzlichen Bestimmungen nach der Scheidung über die Belassung der Kinder bei dem für schuldig erklärten Ehegatten treffen. Tatfrage ist es meines Erachtens, ob steuerpflichtige Schenkung vorliegt, wenn der eine Ehegatte sich auf Wunsch des anderen verpflichtet, die Scheidungsklage zu erheben und eine Geldsumme gezahlt erhält. Es kommt darauf an, ob diese Geldsumme das Entgelt für die Erhebung der Scheidungsklage darstellt oder ob sie begründete Unterhaltsansprüche abgelten oder doch tatsächlich zur Bestreitung des angemessenen Unterhalts dienen soll. Nur im ersten Fall ist die Zuwendung steuerpflichtig; die zivilrechtliche Nichtigkeit hindert die Besteuerung nicht, sofern die Geldsumme bezahlt wird.

Für das bürgerliche Recht hatte das Reichsgericht (z. B. 62, 273; 67, 204) ausgesprochen, daß die Mitgift unter Umständen als Entgelt für die Eingehung der Ehe anzusehen und deshalb nicht als Schenkung zu behandeln sei. Für das Steuerrecht trifft dies nicht zu; die Eingehung der Ehe ist stets eine nichtgeldwerte Gegenleistung, die Mitgift steuerliche Zuwendung, soweit nicht steuerfreie Ausstattung (§ 40 III) oder Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhalts (§ 42 Ziff. 2) vorliegt.

Als nicht geldwerte Gegenleistungen sind ferner meines Erachtens anzusehen: das Versprechen, eine Strafanzeige zu unterlassen und die Herausgabe an sich wertloser, aber den anderen Teil kompromittierender Briefe. Wenn Breit (S. 335) lehrt, daß die Hingabe einer beweglichen Sache stets Geldwert habe, so scheint mir dies in dieser Allgemeinheit nicht zuzutreffen.

Aus seiner Begriffsbestimmung der freigebigen Zuwendung zieht Breit wichtige Folgerungen, u. a. folgende:

Keine freigebige Zuwendung ist die Zahlung des Mitgliedsbeitrags an einen Verein, weil die Gegenleistung

in der Vereinsmitgliedschaft besteht. Das gilt auch von freiwillig erhöhten Vereinsbeiträgen. Anders ist die Rechtslage, wenn nur ganz wenige Mitglieder dem Verein freiwillig außerordentliche Zuwendungen machen: Ein Kunstmäzen wendet einem Theaterverein 10000 ℳ zu (S. 360).

Keine freigebige Zuwendung liegt in der bloßen freiwilligen Bezahlung eines sogenannten Überpreises (freiwilliges Extrahonorar an einen Rechtsanwalt für erfolgreiche Verteidigung). Umgekehrt ist keine freigebige Zuwendung in der Berechnung einer ungewöhnlich niedrigen Vergütung enthalten (S. 361).

Keine freigebige Zuwendung ist, sofern nicht ganz besondere Umstände zu einer abweichenden Beurteilung zwingen, in dem Abschluß eines Gesellschaftsvertrags zu finden (S. 362). Das gleiche gilt von der Unterbewertung bei der Sachgründung (S. 363). Das letztere begründet Breit damit, daß der Gründer, der Sachwerte unter ihrem gemeinen Werte in die Gesellschaft einbringt den Gegenwert in dem inneren Werte der Anteile erhält, daß sich also in einem solchen Falle Leistung und Gegenleistung mathematisch vollkommen decken. Diese Begründung trifft freilich nicht zu, wenn der eine Sachgründer unter dem Werte und der andere zum vollen Werte seiner Einlage einbringt oder wenn der eine Gesellschafter unterbewertete Sacheinlagen macht und der andere Geld einlegt. Gleichwohl ist auch in Fällen solcher Art eine Steuerpflicht nicht begründet. Es errichten z. B. A. und sein Sohn B. eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. A. legt sein bisheriges Geschäft, das mit 300000 ℳ zu Buche steht und 500000 ℳ tatsächlichen Wert hat, zum Buchwerte ein. B. leistet seine Stammeinlage von 300000 ℳ in bar. Beide Gesellschafter werden Geschäftsführer. In diesem Falle decken sich zwar Leistung und Gegenleistung mathematisch nicht vollkommen, gleichwohl kann von einer Schenkung oder freigebigen Zuwendung nicht die Rede sein, denn den Leistungen des A. stehen die gesellschaftlichen Verpflichtungen des B. gegenüber. Richtig ist auch (S. 363), daß die Ausgabe von jungen Aktien an die alten Aktionäre zu einem ungewöhnlich niedrigen Kurse keine Schenkung enthält. Den Gewinn, den die Aktionäre dabei machen, ziehen sie kraft Beteiligungsrechtes. Es kommt hinzu, daß die Ausgabe von jungen Aktien eine Wertminderung der alten zur Folge hat.

Breit (S. 365) ist so ungalant, die Damen, die sich einer Schönheitskonkurrenz zur Verfügung stellen, der Schenkungssteuer zu unterwerfen. Mir scheint dies nicht zuzutreffen, ebensowenig für solche Damen, die bei einer Pelzmodenschau fungieren.

Keine freigebige Zuwendung liegt vor (S. 368), wenn ein Gläubiger eine Forderung absichtlich verjähren läßt. Nicht erörtert ist, soviel ich sehe, die Frage, ob die Erfüllung einer verjährten Forderung in Kenntnis der Verjährung und der Verzicht auf Einrede der Verjährung eine freigebige Zuwendung enthält. M. E. sind diese Fragen zu verneinen. Dagegen kann, wie ich glaube, in der vorzeitigen Erfüllung einer befristeten unverzinslichen Forderung eine Schenkung enthalten sein. Notwendig ist dies aber nicht der Fall, insbesondere liegt dann keine Schenkung vor, wenn der Schuldner mit Rücksicht auf die gegenwärtige starke Geldentwertung zahlt, weil er mit einem späteren Steigen des Geldwertes rechnet.

Zu 2. Die Frage, ob die Vereinbarung der Gütergemeinschaft eine Schenkung enthält, hat bekanntlich zu einer umfangreichen Literatur Anlaß gegeben und ist durch Entscheidungen des RFH. v. 9. Dez. 1920, 4, 132, und v. 18. Febr. 1921, 5, 72, noch nicht vollständig geklärt. Nach Ansicht Breits (S. 390), der beizutreten ist, ist die Vereinbarung der Gütergemeinschaft niemals freigebige Zuwendung i. S. des § 40. Sie ist es ebensowenig wie es die Eingehung der Ehe selbst ist. Heiratet die Millionärstochter ihren Kutscher, so wird er dadurch zum reichen Mann, aber eine Schenkung oder freigebige Zuwendung liegt nicht vor. Wohl aber können — sowohl Ehe wie Gütergemeinschaft zum Zwecke der Steuerumgehung mißbraucht werden. A. und B. leben, ohne verheiratet zu sein, wie Mann und Frau. A. will die außereheliche Tochter C. der B., die nicht von ihm herrührt, zur Erbin einsetzen. Zum Zwecke der Steuerersparung schließt er die Ehe mit der C. und errichtet alsdann ein Testament, indem er sie zur Alleinerbin einsetzt. Der Fall ist nach § 5 AO. für die Erbschaftssteuer so zu behandeln, als ob die Ehe nicht bestände. Das gleiche gilt, wenn A. in der gleichen Absicht die C. als sein Kind anerkennt. Die C. hat die Erbschaftssteuer in der VI. Klasse zu entrichten, obwohl die vom Vater anerkannten unehelichen Kinder an sich in die I. Steuerklasse fallen (§ 26). Ebenso wie die Ehe kann nun auch die Gütergemeinschaft zum Zwecke der Steuerumgehung mißbraucht werden. Fälle solcher Art werden jedoch, wie Breit richtig ausführt, nur in verschwindenden Ausnahmen vorkommen. In Fällen solcher Art ist es Tatfrage, ob nach der Absicht der Beteiligten die Schenkungssteuer oder die Erbschaftssteuer umgangen werden sollte. Je nachdem das eine oder das andere vorliegt, ist Schenkungssteuer oder Erbschaftssteuer zu erheben. Ein solcher Fall der Umgehung kann z. B. vorliegen, wenn der reiche Ehemann die Gütergemeinschaft mit der vermögenslosen Frau auf dem Totenbette und in der Erkenntnis, daß er alsbald sterben werde, zum Zwecke der Steuerersparung abschließt. In einem solchen Falle ist m. E. die Erbschaftssteuer so zu erheben, als ob der Ehevertrag nicht geschlossen wäre. Breit (S. 391) will die Schenkungssteuer erheben.

Zu 3. Von großer praktischer Bedeutung ist die Frage, inwieweit die Vorschrift des § 42 Ziff. 3 Steuerfreiheit begründet. Im Grunde dient beinahe jede Geldzuwendung irgendwie dem Unterhalte des Beschenkten. So ist aber natürlich die Vorschrift nicht gemeint. Der Begriff der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhalts bedarf einer beschränkenden Auslegung. Erforderlich ist (S. 450), daß der zugewendete Betrag selbst dazu bestimmt ist, die Bedürfnisse des Empfängers zu bestreiten. § 42 Ziff. 2 schlägt also nicht ein, wenn die Absicht der Beteiligten dahin geht, daß lediglich die Zinsen vom Empfänger zu seinem Unterhalte verwendet werden sollen. Nicht beizutreten vermag ich der Ansicht Breits, es sei erforderlich, daß die Zuwendung zum Zwecke des Unterhalts auch vom Empfänger zur Bestreitung seines Unterhalts tatsächlich verwendet wird. A. wendet seinem erwerbsunfähigen Sohne B. 100000 ℳ zu mit der Bestimmung, daß dieser davon zehn Jahre hindurch 10000 ℳ für seinen Unterhalt verwenden soll. Kurz danach stirbt B. oder er macht von einem Onkel unerwartet eine große Erbschaft. Die Steuerfreiheit der Zuwendung wird m. E. dadurch nicht berührt.

Von der Zuwendung eines angemessenen Unterhalts kann man nur dann reden, wenn der Empfänger nicht in der Lage ist, sich selbst angemessen unterhalten zu können (Breit S. 452). Jedoch schließt nach meiner Ansicht das Vorhandensein eigenen Vermögens des Empfängers die Anwendung des § 42 Ziff. 2 nicht aus. Das gilt insbesondere, wenn der Empfänger erwerbsunfähig ist und die Zinsen seines eigenen Vermögens zur Bestreitung seines Unterhalts nicht ausreichen würde. A. hat einen Sohn B., der Privatgelehrter ist, und — abgesehen von 5000 ℳ Zinsen seines eigenen Vermögens von 100000 ℳ — kein Einkommen bezieht. Er gewährt ihm zum standesgemäßen Unterhalte eine jährliche Rente von 30000 ℳ. Sie ist nach § 42 Ziff. 3 schenkungssteuerfrei.

Aus dem sonstigen Inhalte des Buches mag nur folgendes erwähnt werden:

Zuwendungen an einen Verein für einen gemeinnützigen Zweck; z. B. für die Erbauung eines Kolumbariums. Breit (S. 334 f.) scheint der Ansicht zu sein, daß eine solche Zuwendung nicht steuerpflichtig sei. Er beruft sich auf das Urteil des RFH. v. 25. Mai 1921, 6, 62, wonach der Empfänger eines nur fiduziarischen Eigentums eine bloß formale, keine materielle Bereicherung darstellt. Es schlägt aber § 35 III in Verb. mit § 30 des Gesetzes ein (Urteil des RFH. v. 18. Nov. 1921, 6, 324). Der Verein hat die Steuer auf die Zuwendung zu entrichten, kann sie aber bei Erfüllung der ihm obliegenden Verrichtungen in Abzug bringen.

Nachträgliche Bezahlung ursprünglich unentgeltlich geleisteter Dienste. Eine Aktiengesellschaft gewährt nach einem besonders erfolgreichen Geschäftsjahr ihrem Vorstande freiwillig eine Sonder-Gratifikation. Ein Neffe hat einen reichen Onkel 15 Jahre lang unentgeltlich ärztlich behandelt. Dieser wendet ihm eine Aktie zu. Das RG. hat in ständiger Rechtsprechung erkannt, daß Fälle solcher Art keine Schenkungen sind. Mit Recht verteidigt Breit (S. 338) das RG. gegen den Angriff, den neuerdings Mansfeld in der neuesten Auflage des Reichsgerichtskommentars mit formaler Begründung erhoben hat. Zuwendungen solcher Art unterliegen nicht der Schenkungssteuer.

Vom Schenker steuerfrei gewährte Schenkungen. § 52 des Ges. bestimmt: Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so sind die Erbanfallsteuern so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre. Zu dieser Bestimmung hat Breit bereits im ersten Teil seines Buches (S. 300 f.) Stellung genommen. Er war zu dem Ergebnis gekommen, daß der Erbe, dem die Entrichtung der Anfallsteuer für den Vermächtnisnehmer auferlegt ist, den Betrag der Steuer nicht als eigenen Anfall mit zu versteuern hat. § 52 findet, wie in seinem Satz 2 ausdrücklich gesagt wird, auf Schenkungen entsprechend Anwendung. Breit zieht nun aus seiner im ersten Teil dargelegten Ansicht die Folgerung, daß § 52 Anwendung findet, wenn der Schenker selbst die Zahlung der Steuer dem Beschenkten gegenüber zur eigenen Entrichtung übernommen hat. Daraus folgt, daß die Beteiligten erheblich an Schenkungssteuern sparen können, wenn der Schenker die Steuer übernimmt. „Wenn z. B. ein Vater seinem Kinde den Betrag von 300000 ℳ netto zuwenden will, so wird er nicht den Weg wählen, daß er dem Kinde den Betrag zuweist, bei dem nach Abzug der Steuer noch 300000 ℳ übrig bleiben — es wäre dies ein Betrag von 330000 ℳ —, sondern er wird die Steuer selbst zur Berichtigung übernehmen. In diesem Falle hat er 25700 ℳ an Steuern zu entrichten, er muß also insgesamt zur Erreichung seines Zweckes nur 325700 ℳ aufwenden, d. i. 4300 ℳ weniger, als wenn er dem Kinde eine Netto-Schenkung machen würde.“ (Breit S. 493.) Es bleibt abzuwarten, ob Breits Auslegung des § 52 vom RFH. gebilligt wird.

Offene Handelsgesellschaften als Schenker und Beschenkte. In seiner Rechtsprechung zu dem alten Erbschafts-

steuergesetz hatte der RFH. sich auf den Standpunkt gestellt, daß eine offene Handelsgesellschaft zu behandeln sei wie eine juristische Person und demgemäß angenommen, daß die unentgeltliche Zuwendung eines Grundstücks seitens einer offenen Handelsgesellschaft an den Sohn eines Mitinhabers in der V. Klasse zu versteuern, also auf das Verwandtschaftsverhältnis keine Rücksicht zu nehmen sei. (Urteil v. 2. Okt. 1919, Bd. 1a, 197.) In dem gleichen Sinne hatte der Finanzhof (Urteil v. 29. Sept. 1920, Bd. 3, 280) sich bezüglich des Grunderwerbsstempels ausgesprochen und ausgeführt, daß die Veräußerung eines Grundstücks seitens des Vaters an eine aus seinen beiden Söhnen bestehende offene Handelsgesellschaft der Veräußerung an die Söhne nicht gleich stehe, und daß die Befreiungsvorschrift zu TarNr. 11a RStempG. somit keine Anwendung findet. Breit (S. 159) — ohne endgültig Stellung zu nehmen — war der Ansicht, daß sich gewichtige Gründe auch für eine abweichende Auffassung vorbringen lassen. Inzwischen ist die Entscheidung der Schenkungssteuersachen vom 2. auf den 1. Senat übergegangen. Dieser hält zwar grundsätzlich an der steuerlichen Selbständigkeit der offenen Handelsgesellschaft fest. Er verlangt aber die Prüfung, ob nach dem Parteiwillen die offene Handelsgesellschaft oder deren Gesellschafter in dieser Eigenschaft beschenkt werden sollten (Urteil v. 28. Okt. 1921, 1 a A 101/21, Bd. 7, 192). Daß im Vertrage die offene Handelsgesellschaft als Partei bezeichnet ist, soll nicht ausschlaggebend sein. Es ist Auslegungsfrage des Einzelfalles, festzustellen auf was die Parteiabsicht gerichtet ist. Diese Feststellung ist freilich sehr schwierig. Man wird mit Breit (S. 159) anzunehmen haben, daß, wenn ein Vater eine offene Handelsgesellschaft beschenkt, die nur aus seinen beiden Söhnen besteht, sein Wille dahin geht, nicht die Handelsgesellschaft als solche, als von der Person der Söhne losgelöstes Rechtssubjekt zu bereichern, daß er vielmehr seine Söhne bereichern will und daß demgemäß die Steuer in der I. Klasse zu erheben ist. In diesem Sinne die Ausführungen S. 330 u. 422 des Buches zu ergänzen.

Der vorstehende Bericht läßt den reichen und wertvollen Inhalt des zweiten Teiles des Werkes erkennen; nicht wiedergegeben werden konnte die Klarheit, Frische und Anschaulichkeit der Darstellung, die auch den Schlußteil auszeichnet. Dem Werke ist ein ausführliches und brauchbares Sachregister beigefügt; vielleicht könnte bei einer späteren Auflage auch eine Zusammenstellung der im Text behandelten Entscheidungen des RFH. gegeben werden.

RA. Dr. Kaufmann, Leipzig.

Dr. **A. Karger**, Magdeburg: **Mein Vermögen und das Erbschaftssteuergesetz.** Berlin 1921. Industrieverlag Spaeth & Linde. 190 S.

Nach seinem Untertitel will das Buch „eine Anleitung zur Errichtung und Nachprüfung letztwilliger Verfügungen mit Mustern und Beispielen" sein. Diesem Zwecke entspricht es auch in dem anspruchslosen Sinne, den ihm die Einleitung ausdrücklich beilegt; es „enthält keinen allgemein gültigen Rat für die Abfassung letztwilliger Verfügungen". „Ein solches Schema gibt es nicht und kann es nicht geben, da die Verhältnisse jedes einzelnen Erblassers besonders liegen. Es soll nur die Aufmerksamkeit aller Erblasser hierdurch mehr als bisher darauf gelenkt werden, daß man bei der letztwilligen Verfügung steuerrechtliche Erwägungen in gleicher Weise wie im Wirtschaftsleben anstellen muß." Der Inhalt des Buches sei hier nur angedeutet: im ersten Teil wird zunächst die Höhe der Nachlaßsteuer und Erbanfallsteuer und die Berechnung des Steuerwertes der Zuwendung behandelt, sodann werden die Steuervergünstigungen bei beiden Steuern erörtert; ein zweiter Abschnitt ist den „einzelnen Arten der letztwilligen Verfügung", nämlich den Testamenten des Ledigen, der kinderlosen Ehegatten, des Familienvaters und des Großvaters gewidmet, wobei überall ziffernmäßige Beispiele die Höhe der Erbschaftssteuern und die möglichen Ersparnisse an solchen ersehen lassen. Der zweite Teil des Buches bespricht „die Vorteile der Zuwendungen zu Lebzeiten", ferner „die Veränderung des Familienstandes" und den „Einfluß des Güterstandes", endlich die Erbschaftssteuerlebensversicherungen, während ein dritter Teil „Formulare mit Anleitung für die Abfassung eigenhändiger Testamente" und Steuertabellen enthält. Das Buch ist demnach bei verhältnismäßig geringem Umfang reich an interessanten Beispielen mit Steuerberechnungen und an nützlichen Anregungen und deshalb, besonders im Hinblick auf die Aktualität und Wichtigkeit der darin behandelten Fragen, höchst dankenswert, es zeugt auch von einem eifrigen und verständnisvollen Eindringen in diese Fragen und von praktischem Sinn. In Einzelheiten wird man freilich manchmal anderer Meinung sein können, auch in den Berechnungen mögen vielleicht (eine genaue Nachprüfung aller ziffernmäßigen Berechnungen war dem Referenten nicht möglich) hie und da Irrtümer sich finden — dies kann dem Werte des Buches sicher keinen Eintrag tun. Daß es als unfehlbarer Wegweiser dienen könnte, meint der Verf. ja selbst nicht, vielmehr soll es nach seiner ausgesprochenen Absicht den sachkundigen Berater nicht verdrängen, wobei der Verf. richtig würdigt, daß das Leben zu vielgestaltig ist, als daß alle so verschiedenartigen Einzelfälle nach einem Formular oder einer Schablone behandelt werden könnten. Bei der sonach gebotenen Vorsicht und kritischen Nachprüfung bei Benutzung des Büchleins wird es sicherlich für Laien wie für Juristen gut brauchbar sein und viele Freunde sich erwerben.

JR. Dr. Felix Herzfelder, München.

Carl Becher: Die Steuerpflicht von Privatverkäufen nach den Reichssteuergesetzen. Carl Heymann. Berlin 1921. 27 S.

Die kleine Schrift gibt einen guten Überblick darüber, welche steuerlichen Wirkungen Privatverkäufe in Ansehung der Einkommensteuer, der Umsatzsteuer, des Reichsnotopfers und der Besitzsteuer auslösen. Beispiele veranschaulichen die gemeinverständliche Darstellung. Was S. 9 über die Abstoßung eines Geschäftsautomobils (Personenkraftwagens) durch einen Fabrikanten gesagt wurde, ist durch die Rechtsprechung des RFH. überholt (Samml. 7, 298); ein solcher Verkauf unterliegt der Privatluxussteuer von 15%.

Bezweifelt muß allerdings werden, ob die Schrift praktischen Erfolg haben wird. Wer kauft sich erst ein Buch, ehe er eine abgängige Sache verkauft?

SenPräs. Dr. R. Kloß, München.

Das Beamtenreichsrecht nach Inkrafttreten der Reichsverfassung vom 11. August 1919. Ein Ratgeber für alle deutschen Beamten. Von Dr. iur. **Friedrich Wolfstieg.** Berlin 1921. Carl Heymanns Verlag.

Der erste Versuch, das deutsche Beamtenreichsrecht auf Grund der Verfassung v. 11. Aug. 1919 und der im Anschlusse an die Verfassung ergangenen Gesetze systematisch darzustellen, ist dankbar zu begrüßen. Der Versuch ist in anerkennenswerter Weise geglückt. Es ist dem Verf. gelungen, das zersplitterte Gebiet des Beamtenreichsrechts übersichtlich und einheitlich darzustellen. Wolfstieg wollte einen Ratgeber für alle deutschen Beamten schaffen. Diesem Zwecke dient der allgemein verständlich gehaltene Text des Buches. Darüber hinaus wird aber auch jeder, der sich wissenschaftlich mit dem augenblicklichen Stande und den Entwicklungsmöglichkeiten des deutschen Beamtenrechts beschäftigen will, den zahlreichen Anmerkungen wertvolle Anregungen entnehmen können. In den Anmerkungen sind Literatur und Rechtsprechung auf dem Gebiete des Beamtenrechts weitgehend berücksichtigt, auch die auftauchenden wesentlichen Zweifels- und Streitfragen erörtert.

Der Umstand, daß das Beamtenrecht sich zur Zeit gerade in fortschreitender Entwicklung befindet und infolgedessen noch viele Fragen der Klärung bedürfen, bringt es naturgemäß mit sich, daß man in manchen Einzelpunkten mit der Auffassung des Verf. rechten kann. Sein Versuch, eine allgemein gültige Definition des Begriffes „Beamter" zu geben (S. 15), — Beamter ist, wer zu einem politischen Gemeinwesen in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis steht, das auf Amtsführung gerichtet ist — kann ebenso wenig als geglückt angesehen werden, wie alle früheren in der Rechtslehre nach dieser Richtung gemachten Versuche. Der Begriff wird so lange nicht allgemeingültig einwandfrei festgestellt werden können, als nicht durch Gesetz selbst ein allgemeiner Beamtenbegriff aufgestellt wird. Man wird sich zur Zeit damit begnügen müssen, den Begriff des Beamten für den Einzelfall nach Maßgabe des anzuwendenden Gesetzes (RStGB., Reichsbeamtengesetz, Sperrgesetz) festzustellen. Die hier wiedergegebene Definition dürfte beispielsweise für den Beamtenbegriff des Sperrgesetzes v. 21. Dez. 1920 (RGBl. 2117) nicht ausreichen, da diesem Gesetze nicht nur Beamte „politischer Gemeinschaften", sondern allgemein Beamte öffentlicher Körperschaften (z. B. der Krankenkassen) unterworfen sind. — Im einzelnen kann noch bemerkt werden, daß die Auffassung Wolfstiegs über die Tragweite des Abs. 2 Art. 128 RVerf. vom Reichsgericht nicht geteilt wird. W. will die Bestimmung, daß alle Ausnahmebestimmungen gegen weibliche Beamte beseitigt werden, dahin auslegen, daß sie keine unmittelbare Gesetzkraft habe, sondern nur ein Ziel und eine Richtschnur enthalte (S. 44). Demgegenüber hat das RG. in der Entsch. v. 10. Mai 1921 (RG. 102, 145) in allerdings nicht völlig klaren Ausführungen die Feststellung getroffen, der Fassung des Gesetzes „werden beseitigt" sei die Bedeutung beizumessen, daß damit alle entgegenstehenden Bestimmungen, weil sie unter der Herrschaft der Reichsverfassung nicht hätten geschaffen werden dürfen, auch nicht fortdauern dürften und deshalb durch die Verfassungsvorschrift aufgehoben seien. (Vgl. auch RG. Entsch. v. 26. Okt. 1921 — RG. 103, 91). Nicht beigestimmt werden kann auch der Ansicht Wolfstiegs (S. 110), daß mit der Einführung von Altersgrenzen, wie sie in Preußen durch das Ges. v. 15. Dez. 1920 (GS. 621) erfolgt ist, die „lebenslängliche Anstellung" des Richters beseitigt sei. Die lebenslängliche Anstellung begründet kein Recht des Beamten darauf, auch nach eingetretener Dienstunfähigkeit das Dienstverhältnis fortzusetzen. Die unter Zugrundelegung eines angemessenen Lebensalters erfolgende Bestimmung von Altersgrenzen, bei deren Erreichung die Beamten unterschiedslos in den Ruhestand treten, ist aber ihrem Wesen nach nichts anderes, als die gesetzliche Festlegung des Zeitpunktes der präsumtiven Dienstunfähigkeit. Diese Auffassung liegt offen-

bar auch der am 14. März 1922 ergangenen, noch nicht veröffentlichten Entscheidung des Reichsgerichts in Sachen Borchert kontra Fiskus, durch welche die Rechtsgültigkeit des preußischen Altersgrenzengesetzes anerkannt wird, zugrunde. — Nicht in seiner vollen Bedeutung erkannt ist vom Verf. der Begriff der wohlerworbenen Rechte in Art. 129 RVerf. Die Annahme W.s (S. 104), daß durch die „Unbestimmtheit des Begriffs" das Grundrecht dem Beamten nur einen „fragwürdigen Vorteil" gewähre, dürfte nicht zutreffen. Bei allen gesetzgeberischen Arbeiten, die auf dem Gebiete des Beamtenrechts seit Inkrafttreten der Reichsverfassung unternommen sind, hat der Begriff der wohlerworbenen Rechte eine ausschlaggebende Rolle gespielt. Manche in Aussicht genommene Maßnahme ist unterblieben, mancher Vorteil dem Beamten erhalten geblieben, weil die „wohlerworbenen Rechte" eine Änderung des bestehenden Rechtszustandes nur im Wege des verfassungsändernden Gesetzes zugelassen hätten. Erwünscht würde sein, wenn die recht spärliche Literatur über dieses Grundrecht bald durch eine der Bedeutung des Begriffes entsprechende Sonderabhandlung ergänzt würde. —

Mag man hiernach im einzelnen mit den Ausführungen W.s nicht übereinstimmen, so wird dadurch doch der Wert des ganzen Werkes, das eine schon oft schmerzlich empfundene Lücke in der Literatur des öffentlichen Rechts ausfüllt, nicht beeinträchtigt.

Ministerialrat im Reichsjustizministerium Dr. H. Mende, Berlin.

Schulte, A.: Fürstentum und Einheitsstaat in der deutschen Geschichte. (Öffentlich-rechtliche Abhandlungen, herausgegeben von Triepel, Kaufmann, Smend, Bd. 1 Heft 1.) 8°. 32 S. Berlin 1921. Otto Liebmann. Geh. 3,50 *M*.

Das deutsche Volk ist das einzige Kulturvolk, das seine nationale Einigung nicht erreicht hat, ja dem sie verboten ist. Was hemmte die Bildung eines deutschen Einheitsstaates? Als wichtigsten Teil dieses Problems betrachtet der Verf. die Frage: „Warum ist Deutschland gleich der Schweiz ein Staat mit geteilter Souveränität", geteilt zwischen Gesamtstaat und Ländern? (Vorher sagt er, wir hätten „auf vielleicht lange Zeit hinaus die Souveränität verloren", womit er also nur die Souveränität im Verhältnis nach außen meint.) Warum also die Vielheit der Länder? Ausgangspunkt war der Einheitsstaat, getragen vom König und der Aristokratie der freien Adeligen, des hohen Adels im älteren Sinne. Diesem waren auch später die hohen geistlichen und weltlichen Ämter fast konkurrenzlos vorbehalten. „Das Verhängnis unseres Vaterlandes" war es, daß im 12. Jahrh. (Friedrich II.) „auch das neue Amt des obersten Richters dem hohen Adel und damit den stummen Gegnern des Königtums, des Staates und der Einheit" ausgeliefert wurde. Hier hätte der Verf. betonen sollen, daß Richter (iudex) damals die Obrigkeit schlechtweg bedeutete, nicht bloß jene, die Gerichtsbarkeit übte. (Fortlebend in dem weiten kanonischen Begriffe der Jurisdiktion.) Des Landes Richter wurde des Landes Herr (dominus terrae), Landesherr; die Erblichkeit blieb auch nicht aus. Deutschland hatte keine Reichshauptstadt. Das Hofgericht übte seine Gewalt im Umherziehen. Archiv und Überlieferung fehlten. Der oberste Hofrichter mußte praktisch dem unmittelbaren Hochadel angehören, war also ein Verteidiger des mit dem Königtum rivalisierenden Standes. Auch später bestanden weitgehende Einschränkungen der Reichsgerichtsbarkeit. (Über die abweichende Entwicklung in England und Frankreich S. 13 ff.) Heimgefallene Lehen mußte der deutsche König dem Feudalismus belassen, durfte nicht in ihnen königliches Beamtentum einführen. Weiter wirkte schädigend der Gegensatz von Reichs-, Haus- und Territorialgut. (Über die Entfremdung der Eidgenossenschaft siehe S. 19 f.) Das Reich geriet in den Interessenkreis der Hausmacht von Territorialdynastien (Luxemburg, Habsburg). Die Kaiser (spätestens seit Maximilian I.) und Fürsten verfolgten Hausinteressen. Schon um 1490 war die Lage des Reiches hoffnungslos. Der Reichstag war hauptsächlich eine Vertretung des hohen Adels und sicherte die Territorialgewalt. Der österreichische Reichshofrat wurde konkurrierend mit dem Reichskammergericht auch in Reichsangelegenheiten tätig. Insoweit stand, wie ich sagen möchte, das Reich unter österreichischer Tutel. Neue Reichseinrichtungen erfolgten in ständischem Sinne. Kaiserliche, fürstliche und Kreistruppen standen nebeneinander. Der hohe Adel siegte über den Kaiser; er erfand das Wort von der deutschen Libertät der Fürsten und der kaiserlichen Sklaverei. Auch in der Religionsfrage entschieden sie. Über die protestantischen Kirchen erlangten sie das Kirchenregiment. Der Westfälische Friede stärkte sie weiter (ius fœderis usw.). Sie wollten gebieten, sich aber nicht einer Mehrheit fügen. „Ein Reich ohne lebensfähige Organisation, fast ohne direkte Untertanen, ohne wirkliche Souveräne, ohne ernsthafte Steuern und ohne Schulden — das ist hoffnungslos." (Über Preußen, Rheinbund, Deutschen Bund S. 25 ff.) Bismarck löste die deutsche Frage, wollte aber nicht den Einheitsstaat. „Es ist eigentümlich genug: als Reichsgut hatte sich die Eidgenossenschaft abgesondert, als Hausgut des Kaisers war Österreich wesensfremd geworden und ausgeschieden, das dritte Deutschland, das Reich der Territorialfürsten, des Hochadels, hatte Bismarck zusammengefügt, nicht mehr." Der deutsche Hochadel hat während 1000 Jahren die Macht besessen. Land und Volk stand auf seiner Seite. Er schuf eine leistungsfähige, zum Teil vortreffliche Territorialverwaltung. Die Fürsten verbreiteten viel Segen und hegten Kulturzentren. Anderseits konservierten sie die konfessionelle Zerrissenheit. „Einheit und Vielheit ist immer das Problem der deutschen Geschichte gewesen, es ist es auch heute."

Geh. Hofrat Prof. Dr. Dyroff, München.

Dr. jur. et phil. **Johann Victor Bredt**, o. ö. Prof. des Staats- und Kirchenrechts in Marburg: **Neues evangelisches Kirchenrecht für Preußen.** Verlag von Georg Stilke in Berlin. Erster Band: Die Grundlagen bis zum Jahre 1918. 1921. 623 S. Preis geh. 100,— *M*.

Der Umsturz der deutschen Fürstenthrone, deren Inhaber die Summi Episcopi der evangelischen Landeskirchen Deutschlands waren, und die von der Weimarer Reichsverfassung wenigstens grundsätzlich ausgesprochene „Trennung von Staat und Kirche", die namentlich den evangelischen Kirchen den Fortfall des bisherigen starken Rückhaltes am Staate recht fühlbar macht, haben die Notwendigkeit einer Erneuerung der evangelischen Kirchenverfassungen begründet und Praxis wie Theorie des evangelischen Kirchenrechts vor ganz neue Probleme gestellt. Führend voran geht bei der großen Aufgabe der neuen wissenschaftlichen Behandlung des deutschen evangelischen Kirchenrechts als Verf. des vorliegenden ausgezeichneten Werkes ein Mann, der bisher wohl mehr als politisch-praktischer Mitarbeiter am öffentlichen Recht bekannt war, sich nunmehr aber auch als vollendeter wissenschaftlicher Forscher erweist. Der Marburger Publizist Bredt erschien für die Inangriffnahme jener Aufgabe besonders geeignet, weil er als Sproß eines alten reformierten Hauses und als überzeugter Bekenner des reformierten Protestantismus gerade die Elemente der kirchlichen Selbstverwaltung beherrscht, sich also speziell in den im Lauf der Zeit fast vergessenen „Rüstkammern" auskennt, aus denen heute die evangelische Kirche die Waffen für den Kampf um die neue Verfassung und zur Behauptung gegenüber dem neuen Zeitgeist zu holen hat. Nicht mehr das im Mittelpunkt der bisherigen lutherischen Kirchenverfassung stehende, aber im Grunde bloß einen Fremdkörper darin darstellende landesherrliche Kirchenregiment, sondern allein das der reformierten Kirchenverfassung eigentümliche, aber jeder evangelischen Kirchenverfassung wesenseigene Prinzip der kirchlichen Selbstverwaltung kann den Grundstein des neuen kirchlichen Verfassungsbaues und den Ausgangspunkt der neuen evangelisch-kirchlichen Rechtswissenschaft bilden.

Schon aus dieser richtigen Grundeinstellung gegenüber seiner Gesamtaufgabe ergab sich für den Verf. die Notwendigkeit, der Darstellung des künftigen Rechtes eine solche des seither geltenden Rechtes der preußischen Landeskirchen voranzuschicken. Dieser bisher unter dem Gesichtswinkel des landesherrlichen Kirchenregiments geschaute und bearbeitete Rechtsstoff mußte einmal von einem ganz anderen, ihm übrigens keineswegs wesensfremden Standpunkt aus, nämlich dem der kirchlichen Selbstverwaltung, erfaßt werden, um so als Grundlage für das wissenschaftliche System des werdenden Rechts der evangelischen Kirchen dienen zu können. Infolgedessen enthält dieser erste, grundlegende Band des Bredtschen Werkes Neues weniger an Tatsachen als nach der Seite der wissenschaftlichen Behandlung der bekannten und feststehenden Tatsachen; doch darf eine gerechte Würdigung des Buches keineswegs verschweigen, daß es schon in rein tatsächlicher Beziehung gegenüber älteren Darstellungen manches Neue bietet.

Besonders wertvoll ist neben dieser Verlegung des Schwerpunktes auf den Selbstverwaltungsgedanken auch die neue wissenschaftliche Methode, dank welcher der Verf. seinen Stoff zu meistern und ihm moderne Seiten abzugewinnen verstanden hat. Sein Ziel ist weniger die lückenlose Darstellung der Einzelheiten, als die Zeichnung des Gesamtbildes, weniger die Erläuterung der positiven Vorschriften als die Erfassung der dahinter stehenden rechtswissenschaftlichen Probleme, weniger die praktische Anwendbarmachung der einzelnen Normen als die Klärung ihrer historischen Entstehung, ihrer systematischen Stellung, ihrer dynamischen Funktion. Da es ihm darauf ankommt, Wesen und Zweck der Institutionen durch rechtshistorische, -dogmatische und -politische Betrachtung aufzuzeigen, so schien es ihm geboten, auch die theologischen Grundfragen des Kirchenrechts zu erweitern. „Die einzelnen Bestimmungen und Paragraphen gewinnen ja doch erst Leben, wenn man die theologische Grundlage mit heranzieht. Naturgemäß mußte sich aber diese Heranziehung der Theologie in engen Grenzen halten und nur so viel bringen, als zum Verständnis notwendig war." Besonders weit geht der Verf. mit dieser Methode bei der Begriffsbestimmung der Kirche. Auch wer der Notwendigkeit einer so ausgiebigen Verwertung theologischer Gedankengänge etwas skeptisch gegenübersteht, wird doch nicht verkennen dürfen, daß der juristische Teil der Ausführungen dadurch wertvolle Vertiefungen empfangen hat.

Neuartig, vom Herkömmlichen stark abweichend, aber durch die dargelegte Methode des Verf. bedingt ist endlich das System, die stoffliche Gliederung der Darstellung. Obwohl dabei historische Ausführungen zerrissen oder besser gesagt mehrfach wiederholt werden, muß doch die logische Geschlossenheit und die gedankliche Folgerichtigkeit des Aufbaues anerkannt werden.

Im ersten Abschnitt werden die Grundbegriffe: Kirche und Kirchenrecht scharf herausgearbeitet. „Was die Kirche ist und sein will, kann sie nur selbst bestimmen und der Staat kann diese Bestimmung nur als Tatsache hinnehmen." Darum dringt der Verf. hier sehr tief in die theologischen Vorstellungen ein. Vor unseren Augen ersteht deutlich das Bild der katholischen Weltkirche als der von Christus geschaffenen Heilsanstalt, das der lutherischen Landeskirche als der Lehranstalt, in deren Mittelpunkt das Wort und der Glaube stehen, und das der reformierten Korporationskirche zur Verkündigung und Verbreitung von Gottes Ruhm. Der Begriff der heutigen „evangelischen Kirche" beruht auf einer gewissen, weniger theologischen, vorwiegend juristischen Verbindung der lutherischen und der reformierten Kirchenauffassung. Der Begriff und die Quellen des Kirchenrechts, der frühmittelalterliche Dualismus und Kampf zwischen kirchlichem und staatlichem Recht, die spätere und heutige Unterscheidung von „innerem Kirchenrecht" und „staatlichem Recht, die Kirche betreffend", sowie das Verhältnis beider Rechtsgruppen zueinander in konfessioneller und gegenständlicher Beziehung werden aus einer großzügigen Übersicht über den Werdegang der Kirche vom Anbeginn bis zur Gegenwart abgeleitet. Im einzelnen liegen alle diese Probleme ganz verschieden für die katholische, die lutherische und die reformierte Kirche. Sohms These der Unvereinbarkeit von Kirche und Recht ist in der lutherischen Kirche nur bedingt richtig, in der reformierten Kirche unbedingt unrichtig. Besonders bedeutsam ist der Unterschied von innerem und staatlichem Kirchenrecht für die verschiedenen Richtungen in der forschenden und lehrenden Wissenschaft des Kirchenrechts.

Der zweite Abschnitt behandelt die Grundlagen der Verfassung. Er beginnt mit einer gründlichen kirchenrechtsgeschichtlichen Erörterung der Rechtserscheinungen der Parität, der Toleranz und der Union. Eine Parität konnte sich erst nach der Reformation entwickeln. Sie erstreckte sich auf das katholische und das lutherische Bekenntnis, seit dem Westfälischen Frieden auch auf das reformierte; sie beschränkte sich auf die Reichsstände, dehnte sich aber allmählich auf deren Untertanen aus. So entstand die Toleranz, als deren Ausgangspunkte die gegen den Autoritätsglauben reagierende Philosophie, die merkantile Politik und die moderne Erkenntnis des Wesens der Religion bezeichnet werden. Spät erst verwirklichte sich die Union, welche, in der Vereinigung von Bekenntnis und Verfassung recht verschiedene Spielarten aufweisend, ein neues (drittes) Bekenntnis zwar nicht einführen wollte, aber doch in gewissem Sinne begründet hat. Die Verfassungsbildung der äußeren, sichtbaren Kirche ist grundsätzlich verschieden gewesen in der lutherischen Kirche unter dem landesherrlichen Kirchenregiment — einer viel erörterten Einrichtung, deren Eigenart uns durch die tiefgreifende, wohl allseitig erschöpfende Darstellung des Verf. stellenweise in hellerem Lichte als bisher erscheint —, in der reformierten Kirche, die in den drei Formen der Genfer, der obrigkeitlichen und der freikirchlichen Verfassung eingerichtet worden ist und in ihrer Organisation auf den Grundgedanken der Bekennerkirche und der körperschaftlichen Verfassung beruht, und schließlich in der durch urwüchsiges, eigenes Leben sich heraushebenden, auch als eigentlicher Heimat der altpreußischen Landeskirche besonders darzustellenden „Kirche am Niederrhein"; der Verf. betritt hier einen Boden, auf dem er sich offenbar besonders heimisch fühlt, wie die stellenweise Ausgestaltung der kirchenrechtsgeschichtlichen zur allgemein kirchengeschichtlichen Betrachtung bekundet; juristisch besonders beachtenswert ist bei dieser Kirche die obrigkeitliche Umwandlung der rein presbyterial-synodalen in die konsistorial-synodale Verfassungsform, wie sie später in Modifizierung des Konsistorialsystems in der ganzen altpreußischen Landeskirche herrschend geworden ist.

Der dritte Abschnitt enthält das bislang geltende Verfassungsrecht der preußischen Landeskirche, genauer der sieben preußischen Landeskirchen, nämlich der unierten Kirche der älteren preußischen Provinzen, der evangelisch-lutherischen Kirche der Provinz Hannover, der evangelisch-reformierten Kirche der Provinz Hannover, der lutherischen Kirche der Provinz Schleswig-Holstein, der Kirche von Kurhessen, der Kirche von Nassau und der Kirche von Frankfurt a. M. Den breitesten Raum nimmt natürlich hier die Darstellung der Geschichte, des Bestandes und der Organisation der altpreußischen Landeskirche ein. Die Rechtsverhältnisse der übrigen, neupreußischen Landeskirchen werden mit der gleichen Stoffgliederung dargelegt. Endlich werden, mehr anhangsweise, die selbständigen Kirchen, nämlich die niedersächsische Konföderation und die evangelisch-altlutherische Kirche Preußens behandelt. Dieser dritte Abschnitt enthält nicht bloß eine Fülle bekannter, in gedrängter Fassung schnell an uns vorüberziehender Einzelheiten; er gewährt darüber hinaus neue Aufschlüsse über diese und jene Verfassungseinrichtung. Besonders dankenswert scheint mir die neuartige Konstruktion der Generalsynode, deren Wesen der Verf. auf den ständischen Gedanken zurückführt. „Ganz gewiß hat das Herrenhaus als Vorbild gedient, aber dieses selbst ist auf die ständischen Auffassungen König Friedrich Wilhelms IV. zurückzuführen. Die Generalsynode ist keineswegs eine Vertretung des Kirchenvolkes, sondern es werden in ihr Rechte ganz verschiedener Art repräsentiert: die der Synoden als solcher, die der Fakultäten, die des Kirchenregimentes geistlicher Art (die Generalsuperintendenten) und die des Summus Episcopus (die Ernannten). Man braucht demnach auch hier nicht zu versuchen, alle die Seltsamkeiten mit vielen Mühen in den Begriff des organischen Gemeinwesens einzufügen, denn sie lösen sich ziemlich restlos auf, wenn man auf die Quelle der ganzen Kirchenverfassung zurückgeht. Wie aber ein ständisches Parlament auch noch im 19. Jahrhundert angesehen wurde, zeigen am besten die Worte, mit welchen König Friedrich Wilhelm IV. im Jahre 1847 den Vereinigten Landtag eröffnete: ... Diese Worte eines preußischen Königs und Summus Episcopus enthalten die Kennzeichnung auch der späteren Generalsynode. Sie gibt die Idee des Konstitutionalismus nur in sehr beschränktem Maße wieder; sie kann es aber auch kaum, denn die Kirche ist keineswegs nur die organische Zusammenfassung des Kirchenvolkes. Hier stehen sich vielmehr noch immer die verschiedenen Stände gegenüber, nicht nur aus historischen, sondern auch aus begrifflichen Gründen. Die alten Status ecclesiasticus, politicus und oeconomicus machen das Wesen der Kirche aus und sind einstweilen noch durch keine andere Form ersetzt. Ihr Dasein und Zusammenwirken aber kommt in der ständischen Kirchenverfassung zum Ausdruck." Fein herausgearbeitet ist auch, wie sich in den einzelnen kirchlichen Organen die beiden Grundsätze des Kirchenregiments und der Selbstverwaltung teils jeder rein verkörpern, teils miteinander vermischen. Sehr lehrreich sind endlich die Parallelen zwischen der kirchlichen und der staatlich-kommunalen Verwaltungsorganisation.

Es verbleibt für den vierten Abschnitt noch die Erörterung der Stellung der Kirche zum Staat und der Kirchen untereinander. Die Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Kirche bis zum Jahre 1918 werden in gedrängter Kürze, aber vollständig und übersichtlich vermerkt. In gleicher Weise wird das schon länger bestehende Problem der Verbindung aller deutschen Landeskirchen entwickelt, wie es namentlich in den Kirchenkonferenzen und im Kirchenausschuß eine gewisse, aber primitive Verwirklichung gefunden hat. Daran schließt sich die bislang noch kaum erörterte Frage der konfessionellen Verbindungen, d. h. des vereinsmäßigen Zusammenschlusses der lutherischen Kirchen unter sich und der reformierten Kirchen unter sich. Anhangsweise endlich wird der wegen ihrer religiösen und kulturellen Bedeutung beachtenswerten französisch-reformierten Gemeinden besonders gedacht.

Bredts wissenschaftliche Leistung kann schon nach dem vorliegenden ersten Bande des Gesamtwerkes als hochbedeutsam gerühmt werden. Seine Ausführungen zeichnen sich durch tiefgründige Gelehrsamkeit, erstaunliche Belesenheit, vollkommene Beherrschung des tatsächlichen und juristischen Stoffes, erfreuliche Klarheit der Rechtsauffassung und feinsinniges Verständnis auch für die großen historischen, politischen, kulturellen und theologischen Zusammenhänge aus. Das Buch birgt de lege lata eine Menge neuer Gedanken in sich. Es bietet de lege ferenda als grundlegende Vorarbeit für die Erneuerung der Kirchenverfassung allen damit betrauten Personen wertvolle Fingerzeige und zuverlässige Belehrungen; ja es bildet darüber hinaus den Ausgangspunkt für die Wirksamkeit der später zur theoretischen Vertiefung des neuen Rechtes berufenen neuen Kirchenrechtswissenschaft.

Konsistorialrat Prof. Dr. Friedrich Giese, Frankfurt a. M.

Konsistorialrat Dr. Burkhard v. Bonin: Reichsgesetz über die religiöse Kindererziehung — Religionserziehungs-Gesetz — vom 15. Juli 1921 (RGBl. S. 939). Berlin 1922. Carl Heymanns Verlag. 40 Seiten in Taschenformat. Preis 6 M.

Dieses Büchlein ist höchst zweckmäßig eingerichtet. Auf knappem Raume bringt es:

I. den endgültigen Text des Gesetzes ohne Erläuterungen;

II. eine geschichtliche Einleitung, gegen deren Schlußsatz nur zu bemerken bleibt, daß der Reichstag in zweiter Lesung an der Gesetzesvorlage, wie sie aus seinem Rechtsausschuß an ihn gelangt war, eine kleine Fassungsänderung vorgenommen hat;

III. Erläuterungen zu dem — hier nochmals abgedruckten — Gesetze, wobei diesmal allerdings in § 2 III 2 die Fassung jener Vorlage versehentlich beibehalten worden ist;

IV. ein Abkürzungs- und ein Sachverzeichnis.

Die Erläuterungen zeichnen sich durch Kürze, Anschaulichkeit und Inhaltreichtum aus. Sie machen das Buch wertvoll weit über die preußische Praxis hinaus, der es offenbar entstammt. Wenn man, gerade vom preußischen Standpunkt aus, etwas darin vermißt, so ist es der Hinweis, daß das Gesetz, obwohl es im allgemeinen erst am 1. Jan. 1922 in Kraft getreten ist, doch in Preußen, gemäß Verordnung des Reichspräsidenten v. 8. Sept., bereits seit dem 1. Okt. 1921 gilt. Diese Lücke erklärt sich gewiß aus der frühzeitigen Fertigstellung des Werkes. Nur schade, daß dennoch auf dem Titelblatt die Jahreszahl 1922 steht, und daß diese Art von buchhändlerischer „Usance" so ruhig geduldet zu werden pflegt.

Bei vollster Anerkennung der Verdienste des Verf. (der diesen Dingen schon 1916 in einer Arbeit „Die Bestimmungen über das Bekenntnis der Kinder" nähergetreten war), seien hiernächst einige seiner Rechtsmeinungen nachgeprüft.

§ 10 des Gesetzes lautet:

„Wenn beide Eltern vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes verstorben sind und über die religiöse Erziehung in einem bestimmten Bekenntnis nachweisbar einig waren, so kann der Vormund bestimmen, daß sein Mündel in diesem Bekenntnis erzogen wird. Er bedarf zu dieser Bestimmung der Genehmigung des Vormundschaftsgerichts."

Es fragt sich, ob unter den angeführten Voraussetzungen das Vormundschaftsgericht die beantragte Genehmigung erteilen muß, oder ob es sie trotzdem versagen darf. Der Verf. äußert sich, ohne eine besondere Begründung zu geben, im ersteren Sinne. Er geht eben von der Zweckmäßigkeit des § 10 Satz 1 aus. In der Tat bietet dieser Satz ein nützliches Gegengewicht besonders gegenüber dem hier unnötig harten altpreußischen Recht mit seiner gesetzlichen Zuweisung des Kindes zum Bekenntnis des verstorbenen Vaters, einer Zuweisung, die oft selbst dann stattfand, wenn beide Eltern sich über ein anderes Erziehungsbekenntnis, z. B. über das der Mutter, für das Kind einig gewesen waren. Immerhin kann v. Bonins Auffassung gewisse bedenkliche Einseitigkeiten im Gefolge haben, die vermeidbar sind, ohne daß man etwa gegen den Gesetzeswortlaut zu verstoßen brauchte (vgl. bereits L. Perels in LZ. 1921, 673). Die „nachweisbare Einigkeit" i. S. des § 10 steht unter Umständen auf recht schwachen Füßen. Ein wankelmütiges Elternpaar z. B. hat sich, wenn auch in gesetzlich unangreifbarer Weise, durch außenstehende Glaubenseiferer zu einer solchen „nachweisbaren Einigkeit" bestimmen lassen. Dem Wohle des Kindes entspricht nach dem Tode der Eltern eine gerichtliche Bestärkung ihrer vorgedachten Einigkeit nicht ohne weiteres, zumal wenn diese etwa erst entdeckt wird, nachdem das Kind jahrelang zu seiner eigenen und zu seiner vernünftigen Gönner Zufriedenheit in einem abweichenden Bekenntnis erzogen worden ist.

Der Verf. will ferner dem Vormundschaftsgericht von Amts wegen die Prüfung gestatten, ob im Einzelfalle der Vormund verpflichtet sei, einen Antrag aus § 10 zu stellen. Einverstanden, nach allgemeinen Grundsätzen des Vormundschaftsrechtes. Aber er geht noch einen Schritt weiter, obwohl selber zweifelnd. Es „erscheinen" ihm nämlich „auch außenstehende Interessenten (Verwandte, Geistliche usw.)" als antragsberechtigt für § 10. Indessen bietet weder das allgemeine Vormundschaftsrecht noch das Religionserziehungsgesetz einen hinreichenden Anhalt, um dieser Meinung beizutreten; man müßte denn unter Antragsrecht hier lediglich die rechtliche Möglichkeit verstehen, dem Vormundschaftsgericht Anregungen zu geben, Anzeigen zu erstatten, Vorstellungen zu machen. Aber das ist niemandem verboten. Ein Recht auf Antwort oder gar auf sachliche Bescheidung von seiten des Gerichtes ist damit nicht gegeben, so schätzenswert übrigens der Sache nach derartige Mitteilungen dem Gerichte sein können. Läßt es sie unbeachtet, so hat der anzeigende Nichtvormund kein rechtsförmliches Beschwerderecht. Mag sein, er erreicht sein Ziel beim Vormundschaftsgericht durch Vermittlung des Gemeindewaisenrates, des Jugendamtes oder ähnlicher Dienststellen. Wenn jedoch das Gericht bereits über einen Antrag des Vormundes aus § 10 entschieden hat, so steht hiergegen auch einem Nichtvormund die einfache und später die weitere Beschwerde gemäß FGG. § 57 I Nr. 9, § 63 zu, sofern er „ein berechtigtes Interesse hat, diese Angelegenheit wahrzunehmen".

Gewährt v. Bonin bei § 10 dem Außenstehenden anscheinend sogar ein selbständiges Antragsrecht, so möchte er ihm andererseits nicht einmal das Beschwerderecht aus FGG. § 57 I Nr. 9 vergönnen bei einem elterlichen Streite nach § 2 des Religionserziehungsgesetzes (S. 23[15]). Ein Elternteil will entgegen dem anderen bestimmen, daß das Kind in einem anderen als dem zur Eheschließungszeit gemeinsamen Bekenntnis oder in einem anderen Bekenntnis als bisher erzogen, oder daß es vom Religionsunterricht abgemeldet wird. In diesen Fällen „kann die Entscheidung des Vormundschaftsgerichts beantragt werden". Von wem, sagt das Gesetz nicht. „Nur von dem betr. Elternteil", sagt v. Bonin, womit er jedenfalls denjenigen Elternteil meint, der die Änderung beabsichtigt. Man könnte statt dessen auch daran denken, hier jedem Elternteil ein selbständiges Antragsrecht einzuräumen (vgl. L. Perels in LZ. 1921, 646). Dafür sprechen Erwägungen ähnlicher Art, wie sie der Feststellungsklage aus ZPO. § 256 zugrunde liegen. Einerlei; unstreitig ist, daß ein Außenstehender Anträge nicht stellen kann, die sich allein auf jenen § 2 stützen. Aber v. Bonin ist geneigt, hier im Falle der Abweisung des antragstellenden Elternteils „einem etwa hinter ihm stehenden Dritten (Großeltern, Geistlichen, Vereinen)" auch das bloße Beschwerderecht aus FGG. § 57 I Nr. 9 zu versagen, da bei der privatrechtlichen Ausgestaltung des fraglichen Rechtsgebietes das Interesse des Dritten nicht als „berechtigt" i. S. des FGG. anzusehen sei. Diese Auffassung erklärt sich wohl, wenigstens teilweise, daraus, daß v. Bonin die vormundschaftsgerichtliche Entscheidung aus § 2 nur zugunsten eines elterlich beantragten Bekenntnisses zuläßt (§ 2 Anm. 13, 17; siehe aber auch LZ. 1921, 647). Indessen ist selbst dann nicht einzusehen, warum jene Drittbeteiligten kein „berechtigtes Interesse" haben könnten. Ein Vater will sein Kind z. B. deshalb vom Schul-Religionsunterricht abmelden, weil er aus guten Gründen den Religionslehrer für ungeeignet hält; die Mutter widerspricht, beantragt vormundschaftsgerichtliche Entscheidung und bekommt Unrecht: künftighin soll das Kind am Religionsunterricht nicht mehr teilnehmen. Noch vor endgültiger Wirksamkeit des Gerichtsbeschlusses wird aber der untaugliche Lehrer auf Veranlassung des Schulvorstandes entlassen. Jetzt hat der Vater, dem der Verkehr mit den Amtsstellen lästig geworden ist, keine Lust mehr, das Kind zum Religionsunterricht wiederum anzumelden, den ein neuer, einwandfreier Lehrer erteilt. Das Kind ist, nach eigenem Wunsch und dem der Mutter, gern zur Teilnahme bereit. Hat der Schulvorstand kein „berechtigtes Interesse, diese Angelegenheit wahrzunehmen"? Oder hat die geistliche Behörde, die vielleicht ihrerseits auf die Ersetzung des schlechten Religionslehrers durch einen guten hingewirkt hatte, niemals ein derartiges „berechtigtes Interesse"? v. Bonin wird hauptsächlich an unlautere, friedenstörende Beeinflussungen der Eltern durch übereifrige dritte Personen gedacht haben. Allein es braucht ja nicht so zu liegen. Die Mithilfe der Geistlichkeit oder Schule kann, gerade auch in Form einer selbständigen Beschwerde, dem abgewiesenen Elternteil sehr zuträglich sein, besonders wenn er gerichtsscheu oder zu unbeholfen ist, um persönlich sein Recht erfolgreich durchzukämpfen, oder auch zu unbemittelt, um einen geeigneten Rechtsanwalt damit zu betrauen. Gewissermaßen ist das Beschwerderecht der Drittbeteiligten aus FGG. § 57 I Nr. 9 ein gegenüber § 12 ebenda und gegenüber §§ 2 III, 3 II des Religionserziehungsgesetzes erweitertes Anrecht auf rechtliches Gehör; dieses ist für sie — und eintretenden Falles auch für das Kind — um so willkommener, wenn einmal eine Gerichtsentscheidung ergangen ist, ohne daß sie genugsam angehört worden waren. Unverkennbar liegt bei alledem die Möglichkeit nahe, daß der „Dritte" mit seiner Beschwerde lediglich als Störenfried auftritt. Aber es ist Sache des Beschwerdegerichtes, ihn zu durchschauen. Und selbst wenn das Gericht ihm beipflichtet, sind dennoch die Eltern rechtlich nicht gehindert, sich jederzeit, auch entgegen der rechtskräftigen Gerichtsentscheidung, nach eigenem Bedünken „frei" zu einigen.

Prof. Dr. Leopold Perels, Heidelberg.

Vereine.

Wiener Juristische Gesellschaft.

1. Sitzung vom 15. Febr. 1922.

RA. Dr. Richard Rosendorff, Berlin: „Steuerliche Bilanzfragen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs und des deutschen Reichsfinanzhofs in rechtsvergleichender Darstellung"[1]).

Da die Entscheidung dessen, was Rechtens ist, in allen das Bilanzrecht betreffenden Fragen nicht dem positiven Steuerrecht, sondern außerrechtlichen, wirtschaftlichen Momenten zu entnehmen ist, so ergibt sich hieraus, zumal bei der Übereinstimmung der österreichischen und deutschen Steuergesetze mit Bezug auf die Bedeutung der Bilanz als Besteuerungsgrundlage, daß der vergleichenden Rechtswissenschaft auf diesem Gebiete eine besondere Bedeutung zukommt, indem die Rechtsprechung des einen Staates zur Kritik und Befruchtung der des anderen weitgehend herangezogen werden kann. Hierbei ist zunächst zu konstatieren, daß gewisse Fragen in der Rechtsprechung beider Länder in gleicher Weise entschieden worden sind, so die Nichtpassierbarkeit von Abschreibungen, durch die Versäumnisse früherer Jahre nachgeholt werden sollen, die Behandlung der Rücklagen für zukünftig mögliche Verluste, der Kriegsverlustreserven, endlich derjenigen Beträge, die zum Zwecke des Wiederaufbaus eines Unternehmens zurückgelegt werden.

In anderen Fällen gelangt die österreichische Rechtsprechung zu einem günstigeren Resultate als die deutsche. So hat der österreichische VGH. in dem Urteil v. 11. März 1919 Abschreibungen, die einer im Geschäftsjahr eingetretenen Wertverminderung entsprechen, für abzugsfähig erklärt, ohne Rücksicht auf den im Inventar erscheinenden Wert der betreffenden Objekte, selbst wenn unter den Wert von Null hinausgegangen wird. Das PreußOVG. vertritt zwar den gleichen Standpunkt, jedoch verlangt der RFH. in einem solchen Falle eine Bilanzberichtigung zu Steuerzwecken. Die Selbstversicherungsfonds gelten in der deutschen Rechtsprechung als echte steuerpflichtige Reserven, während der österreichische VGH. Brandschadenreserven für steuerfrei erklärt hat.

Im allgemeinen zeigt aber die Rechtsprechung des RFH. ein wesentlich größeres Verständnis für die wirtschaftlichen Bedürfnisse der Industrie und die Lösung derjenigen bilanzrechtlichen Steuerprobleme, die gerade die derzeitigen ungewöhnlichen wirtschaftlichen Verhältnisse aufgeben. So vertritt der österreichische VGH. die Auffassung, daß auch ein vertragsmäßiger Anspruch eines Dritten auf

[1]) Der Vortrag ist als Sonderabdruck erschienen s. o. S. 885.

einen Teil des Reingewinnes die Abzugsfähigkeit dieses Anteils keineswegs ohne weiteres begründe. Ein Vorschußverein wurde auch mit denjenigen 10% seines Reingewinnes für steuerpflichtig erklärt, die er einer Gemeinde abzugeben hatte, eine landwirtschaftliche Genossenschaft mit dem Rabatte, der den Mitgliedern vom Kaufpreise der von ihnen bezogenen Waren zustand, und der österreichische Lloyd mit den Gewinnanteilen, die er an den Staat auf Grund des Schiffahrtsvertrages des Jahres 1907 abzugeben hatte. Nach der deutschen Rechtsprechung wird durch derartige Verträge eine Schuld des Steuerpflichtigen an einen Dritten begründet, die keinen anderen rechtlichen Charakter hat, als jede andere Schuld, und daher abzugsfähig ist. Diese österreichische Rechtsprechung bedarf aber gerade heute einer besonderen Bekämpfung, weil die Schwierigkeiten der Produktion und das Interesse an rationeller Ausnutzung der Anlagen zur Eingehung von Betriebsgemeinschaften drängen, wie die Beispiele der Rhein-Elbe-Union und der Schultheiß-Patzenhofer Brauerei betreffend den Zusammenschluß mit den Breslauer Spritwerken und der Firma Kahlbaum u. a. beweisen. Denn nach den Grundsätzen des österreichischen VGH. entsteht bei derartigen Interessengemeinschaftsverträgen eine Doppelbesteuerung, während nach der deutschen Rechtsprechung Verbindlichkeiten, die eine Gesellschaft einer anderen gegenüber in solchen Verträgen übernommen hat, abzugsfähige Schulden sind. Auch die rechtliche Natur des Pensionsfonds wird von der österreichischen Judikatur verkannt. Wenn eine Firma ihren Angestellten gegenüber die Verpflichtung zur Zahlung von Pensionen übernommen hat, so muß im Einklange mit den Urteilen des RFH. v. 14. Dez. 1920 und 21. Febr. 1921 davon ausgegangen werden, daß der Pensionsfonds lediglich die Bedeutung hat, eine entsprechende Belastung der Firma auszugleichen.

Gegenüber der in Österreich bekanntlich viel bekämpften Rechtsprechung betreffend die steuerliche Behandlung der Bezugsrechte verdient das Gutachten des RFH. v. 23. März 1920 besondere Beachtung, da es die Kapitalertragsteuerpflicht der Bezugsrechte verneint. Die sonstigen mit dieser Frage zusammenhängenden Probleme (Gratisaktien) sind auch in Deutschland strittig, werden jedoch demnächst durch den RFH. entschieden werden.

Völlig neu ist für Österreich die vom RFH. für zulässig erklärte Abschreibung auf ein Unternehmen als Ganzes. Durch diese Rechtsprechung wird der Forderung der Industrie Genüge getan, daß auch solche Werteinbußen steuerlich berücksichtigt werden müssen, die sich für die einzelnen Aktivposten kaum begründen lassen, dagegen für das Unternehmen im ganzen augenfällig sind. Wie der RFH. anerkannt hat, wird dies nicht selten der Fall sein, wo die Notwendigkeit eintritt, ein gewerbliches Unternehmen aus dem Kriegswieder in den Friedensbetrieb umzustellen. Durch die grundsätzliche Anerkennung der Gesamtabschreibung ist es in Deutschland möglich geworden, eine Anzahl steuerrechtlicher Bilanzfragen zu lösen, die durch die jetzigen anormalen Zeitläufte aufgeworfen worden sind. So wurde anerkannt, daß zukünftige Ereignisse schon im voraus den Wert eines Geschäfts als Ganzes tatsächlich mindern könnten, wenn mit einer in Zukunft bevorstehenden nachteilig wirkenden Veränderung zu rechnen sei. Eine solche Veränderung erblickte der RFH. z. B. in der Gefahr, die in der geographischen Lage eines Unternehmens in Schlesien lag und von polnischer Seite drohte. Wenn die weitere Entwertung der Valuta erwarten läßt, daß der Reinertrag eines Unternehmens dadurch gedrückt werden wird, so ist ein steuerfreies Kursausgleichskonto zulässig. Muß ein Kaufmann am Bilanzstichtage damit rechnen, daß die Preise, die er für seine Waren angelegt hat, demnächst sinken werden, so kann eine mit Rücksicht hierauf vorgenommene Minderbewertung des Warenlagers nicht beanstandet werden. Verpflichtungen aus Verträgen können selbst dann in die Bilanz aufgenommen werden, wenn sie noch von keiner Seite erfüllt sind, sofern bei der Aufstellung der Bilanz bereits feststeht, daß die Erfüllung eines noch nicht erfüllten Lieferungsvertrages Verluste mit sich bringen wird.

Die beiden neuesten Urteile des RFH. über die Gesamtabschreibung v. 11. Jan. 1921 erklären es auch für zulässig, eine solche Abschreibung dann vorzunehmen, wenn das verlorene Aktivum, weil es für den Betrieb unentbehrlich ist, zu einem seinen Anschaffungswert wesentlich übersteigenden Preise neu beschafft werden muß. Wenn auch diese Urteile nicht zur Lösung derjenigen Fragen ausreichen, welche seit Eintritt der Geldentwertung die Industrie in besonders hohem Maße beschäftigen, so folgt aus ihnen doch jedenfalls, daß steuerfreie Valutafonds zur Ergänzung der normalen Abschreibungen auf gewerbliche Betriebsgegenstände grundsätzlich anerkannt worden sind.

---

2. Sitzung vom 24. März 1922.

RA. Dr. Fritz Haußmann, Berlin: Die Entwertung der Reichsmark und ihre Folgen für Gesetzgebung und Praxis insbesondere in steuerlicher Hinsicht.

Der Vortragende hob im Eingange hervor, daß drei Faktoren bei der Anpassung der juristischen Tatbestände an die durch die Entwertung des Geldes herbeigeführte Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse mitwirkten: die Gesetzgebung, die Rechtsprechung und die Verkehrsübung. Die Anpassung vollziehe sich teils ohne ein einheitliches Prinzip, oft nur dem Drucke besonders gelagerter wirtschaftlicher Verhältnisse nachgebend, teils dadurch, daß man versuche, durch die sogenannten Inderzahlen einen labilen Maßstab zu finden, der automatisch sich den jeweiligen Veränderungen des Geldwertes anpasse. Nach Erörterung der Schwierigkeiten, die sich wirtschaftlich der Aufstellung geeigneter Inderziffern entgegenstellen und der verschiedenen Methoden der Gewinnung von Inderzahlen behandelte der Vortragende die Hauptanwendungsfälle der Inderzahlen, insbesondere die Frage der Inderlöhne und Inderpreise und im Zusammenhang hiermit die Bedeutung der Freibleibungsklausel. Alsdann ging er auf die hauptsächlichsten Einzelfälle über, in denen die Gesetzgebung bisher eingegriffen hat (VO. über die schiedsgerichtliche Erhöhung von Preisen bei besonderen langfristigen Verträgen, Pachtschutzordnung, Reichsmietengesetzgebung usw.). Er erörterte weiterhin unter den Hauptfällen, in denen sich die Rechtsprechung mit der Geldentwertung auseinanderzusetzen habe, die im Zusammenhang mit den Devisenforderungen und Devisenschulden stehenden schuldrechtlichen Fragen, sowie die Lehre von der clausula rebus sic stantibus, insbesondere den Einfluß der Preissteigerungen auf den Bestand von Verträgen, und behandelte alsdann die Rechtsprechung der Strafsenate des Reichsgerichts auf dem Gebiete des Wucherrechts, vor allem die Frage, inwieweit die Geldentwertung einen Einfluß auf den Wucherbegriff gehabt hat.

Sodann ging der Vortragende auf die mit der Entwertung der Mark zusammenhängenden steuerlichen Probleme über.

Abgesehen von der erforderlich gewordenen Veränderung der Tarife, z. B. bei der Einkommensteuer, sei in erster Linie die Frage, was bei den gegenwärtigen Geldwertverhältnissen noch als Vermögenszuwachs angesehen werden könne, von Bedeutung. Im Gegensatz zu Italien, wo durch die Rechtsprechung eine Anpassung des Zuwachsbegriffs an die Geldentwertung erfolgt sei, habe es in Deutschland einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedurft, wie sie neuerdings in dem soeben beschlossenen § 5 des neuen Vermögenssteuergesetzes zum Ausdruck gekommen sei (Berücksichtigung der inneren Kaufkraft der Mark am Anfangs- und Endtermin). Auch auf die Entwicklung der Reichsnotopfergesetzgebung habe die Geldentwertung einen maßgebenden Einfluß ausgeübt. Der Vortragende erörterte alsdann im einzelnen die allmähliche Fortbildung der Bewertungsprinzipien in der deutschen Steuergesetzgebung, die unter dem unverkennbaren Einfluß der Geldentwertung sowohl in der Gesetzgebung wie in der Praxis sich vollzogen habe. Er behandelte weiterhin die Erneuerungsfondsfrage und den Begriff des „Dauerwerts“ und hiermit zusammenhängend die neue Fassung der Bewertungsvorschriften des soeben in Kraft tretenden neuen Vermögenssteuergesetzes. Alsdann unterzog er die Bestrebungen auf Abänderungen der Bilanzgrundsätze des HGB. einer im wesentlichen negativen Kritik.

Er schloß mit der Erwägung, daß der Jurist in diesen ganzen Fragen vorläufig nur mildernd und helfend einzugreifen in der Lage sei, und daß eine durchgreifende Heilung nur in Verbindung mit einer Währungsreform, für welche die Zeit aber noch nicht gekommen scheine, Platz greifen könne. Bis dahin müsse man über die bestehenden Schwierigkeiten möglichst hinwegzuhelfen suchen, obwohl dies vielfach auch nur im Wege notdürftiger Kompromisse möglich sei. Unter den gegenwärtigen schwierigen Verhältnissen bloßen Theorien nachzugehen, indem man die Dinge einfacher sehen wolle als sie tatsächlich seien, könne mehr schaden als nützen.

Es sei besonders dankenswert gewesen, daß sich die Gelegenheit geboten habe, im Kreise österreichischer Juristen die deutsche Gesetzgebung und Praxis auf dem Gebiet der Geldentwertung zu erörtern, weil in dieser Hinsicht die juristischen Schwierigkeiten in Deutschland und in Österreich vielfach ganz die gleichen seien, und weil hier ein Feld sei, auf welchem die praktische Rechtsannäherung zwischen Österreich und Deutschland einen fruchtbaren Boden finden könne.

Der Vorsitzende, Exzellenz Dr. Franz Klein, dankte dem Vortragenden, indem er besonders darauf hinwies, daß in der Tat die deutschen Verhältnisse auf den vom Vortragenden erörterten Gebieten mit den österreichischen einschlägigen Fragen große Ähnlichkeit aufwiesen, und daß die Juristische Gesellschaft in Wien sich gegenwärtig in besonderen Sitzungen mit einem Teil der von dem Vortragenden erörterten Fragen für das österreichische Recht eingehend befasse. Das deutsche Recht werde hier in manchem als Vorbild dienen können. Er gab der Hoffnung Ausdruck, daß der beschrittene Weg des Gedankenaustausches auf den vom Vortragenden behandelten Gebieten fortgesetzt werden möge, um die deutsch-österreichische Rechtsannäherung in Gesetzgebung und Praxis weiter zu fördern.

Kleinere Aufsätze.

Die Zulassung von Steuerbevollmächtigten.

Von einzelnen deutschen Landesfinanzämtern sind Herren, welche nicht Rechtsanwälte sind, als Steuerbevollmächtigte i. S. des § 88 RAO. zugelassen worden. Gegen die Zulassung als solche bestehen keine Bedenken, über die Persönlichkeit der zugelassenen Herren ist nichts bekannt, so daß auch der Auswahl nichts entgegengehalten werden kann, indessen gibt der Vorgang Anlaß dazu, die Stellung des Anwaltstandes zu den Steuerbevollmächtigten im ganzen zu zeigen.

Nach § 239 der RAbgO. können bei den Finanzgerichten Rechtsanwälte zugelassen werden, darum handelt es sich nicht, aber abgesehen davon ist im § 88 (unter den sachlichen Vorschriften über die Besteuerung in dem Abschnitt von Geschäftsfähigkeit, Vertretung, Vollmacht) bestimmt, daß derjenige, welcher durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist, steuerliche Pflichten zu erfüllen oder Rechte wahrzunehmen, dies durch Bevollmächtigte tun kann. Die Wahl ist aber nicht frei, Bevollmächtigte, die aus der Erteilung von Rat und Hilfe in Steuersachen ein Geschäft machen, oder denen die Fähigkeit zum geeigneten schriftlichen oder mündlichen Vortrag mangelt, können zurückgewiesen werden. Die Zurückweisung ist nicht zulässig gegen

1. Rechtsanwälte,
2. Notare,
3. Vertreter beruflicher und gewerkschaftlicher Vereinigungen wegen des Personenkreises, den sie in dieser Eigenschaft vertreten,
4. Personen, die von einem Landesfinanzamt zugelassen sind.

Auf alle diese Bevollmächtigte ist die bereits für den Anwaltsstand bestehende Regel ausgedehnt worden, daß die Teilung der Steuerersparung nicht vereinbart werden kann. Im übrigen ist bestimmt worden, daß alle, die als Bevollmächtigte auftreten, die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters haben, das heißt, alle Pflichten des Vertretenen erfüllen und dafür sorgen müssen, daß die Steuern aus den von ihnen verwalteten Mitteln entrichtet werden, es kann auch auf Zwangsgeldstrafen, Sicherungsgelder gegen sie erkannt und Zwangsmittel gegen sie festgesetzt werden, für die Kosten haftet neben jenen der Vertretene (§ 89, 84), umgekehrt haften die Vertreter neben dem Steuerpflichtigen, soweit durch schuldhaftes Verhalten ihrer Pflichten ein Steueranspruch verkürzt oder eine Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt wird. Nur die Rechtsanwälte haben das Vorrecht, daß die Ansprüche gegen sie nur erhoben werden können, wenn sie im ehrengerichtlichen Verfahren für schuldig erklärt werden. (§ 90.) Zu den Pflichten der Steuerpflichtigen gehört auch, daß sie auf Verlangen versichern, daß sie die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht haben (§ 168), die Richtigkeit ihrer Steuererklärungen nachweisen (§ 173) und ihre Behauptungen durch Versicherung an Eides Statt erhärten (§ 176). Ich verstehe das Gesetz dahin, daß auch diese Pflichten den nach § 88 Bevollmächtigten obliegen. Demgemäß unterliegen sie auch der Strafandrohung nach § 359 gegen denjenigen, welcher zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, daß eine Steuereinnahme verkürzt wird. Diese Strafbestimmung trifft auch denjenigen, der für den Inhaber seine Steuersachen bearbeitet, ohne nach außen hervorzutreten, z. B. den Buchhalter, der für den nichtgeschäftskundigen Erben eines Geschäfts die Steuererklärung ausarbeitet, so daß dieser sie nur zu unterschreiben hat, um so mehr trifft die Strafe also auch denjenigen, welcher als Bevollmächtigter offen hervortritt.

Danach muß man in dem Veranlagungswesen zwei Verhältnisse scharf unterscheiden. Das Rechtsmittelverfahren ist ein Verwaltungsstreitverfahren zwischen dem Steuerpflichtigen und der Reichskasse als zwei getrennten Rechtssubjekten. Das Verwaltungsgericht (wenigstens das Finanzgericht und der Reichsfinanzhof) hat Recht zu sprechen zwischen zwei Vermögensmassen, die, wenn auch nicht vollständig, so doch annähernd gleichgestellt sind, wenn es auch die Lage des Steuerpflichtigen zu seinem Nachteile ändern darf (§ 228), so gilt jedenfalls für die Stellung der Prozeßbevollmächtigten die allgemeine Regel, sie haben das Vorbringen ihrer Auftraggeber tatsächlich und rechtlich zu gestalten, und zu ordnen, sind aber für die Wahrheit des, was sie vorgetragen, nicht verantwortlich. Alle Verhandlungen über die Wahrheitspflicht der Rechtsanwälte beschränken sich auf die Frage, ob es sittlich zulässig ist, daß ein Rechtsanwalt Tatsachen vorbringt, deren Unwahrheit er kennt. Es ist nun niemals verlangt worden, daß er sich selbst von der Richtigkeit der von ihm vorgetragenen Parteibehauptungen überzeugt, und für die Wahrheit und Richtigkeit mit seiner Person, seiner Ehre oder seinem Vermögen haftet. Das Verwaltungsgericht erhebt Beweise von Amts wegen, aber doch wohl nicht ins Blaue hinein, sondern nur soweit, als die Parteivorträge dazu Anlaß geben, und wenn alle erreichbaren Beweismittel erschöpft sind und noch eine Unklarheit übriglassen, so entscheidet es zuungunsten der Partei, der die Beweislast obliegt.

Diesen Bürger- und Parteirechten im Rechtsmittelverfahren entspricht im Veranlagungsverfahren die Untertanenpflicht, insbesondere die Auskunftspflicht, Wahrheitspflicht und Beweispflicht.

Nun scheint mir auf der Hand zu liegen, daß die Mitwirkung als Bevollmächtigter im Veranlagungsverfahren unter der Standespflicht der Rechtsanwälte steht, aber nicht zu ihren Berufspflichten gehört, sicher hat der Rechtsanwalt die Befugnis, jeden Prozeßauftrag abzulehnen, aber er wird es nicht ohne weiteres tun, wenn er nicht ein besonderes Bedenken hat. Dagegen kann er die Vertretung im Veranlagungsverfahren nur dann übernehmen, wenn er dazu einen besonderen Grund hat. Niemand kann zu seinem Anwalt hingehen: Bitte, Herr Rechtsanwalt, möchten Sie nicht gegen die gesetzliche Gebühr diese Steuererklärung als richtig bestätigen oder diese eidesstattliche Versicherung unterschreiben. Ein Anwalt kann einen solchen Auftrag nur übernehmen, wenn ihm die Verhältnisse vollständig offen gelegt werden, wenn er sich die kaufmännische und technische Bildung zutraut, die Verhältnisse zu prüfen, und eine eigene Überzeugung zu gewinnen und wenn ihm die Persönlichkeit des Auftraggebers vertrauenswürdig erscheint, Dinge, um die er sich bei der Ausübung seines Berufes nicht zu kümmern braucht. Bei der gewöhnlichen Berufsausübung hat der Anwalt, wie gesagt, nur das von der Partei vollständig beizubringende Material zu gestalten, zu ordnen und vorzutragen, es gereicht ihm zum Vorwurf, wenn er sich mit der Partei identifiziert, als Bevollmächtigter im Veranlagungsverfahren muß er sich mit der Partei vernämlichen und selbst für alles aufkommen, was er vorbringt, nicht nur für die Ordnung des Inhaltes, sondern auch für den sachlichen Vortrag. Was er bei diesen Geschäften als Anwalt mitbringt, ist nur die Ehrfurcht vor der Würde seines Berufes, nicht dagegen die Kenntnisse, denn diese sind solche, die nicht im Assessorexamen nachzuweisen sind, sondern nur durch Lebenserfahrung erworben werden.

Daraus zieht sich nun aber auch die praktische Folge, daß der Rechtsanwalt in der Vergütung der deutschen Gebührenordnung kein angemessenes Entgelt für diese Tätigkeit finden kann. Man wird sich statt dessen an die Vorschrift des Art. 17 der PrGebO. halten müssen: „Allgemeine Vorschriften über die Vergütung für eine Tätigkeit, welche die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft nicht voraussetzt, sind auch für die Rechtsanwälte maßgebend." Der Rechtsanwalt steht also da, wie er auch da steht, wenn er als Konkursverwalter, Zwangsverwalter, Vormund bestellt wird, um seine Kenntnisse und Lebenserfahrungen in den Dienst einer Pflicht zu stellen, die nicht seine Berufspflicht ist. Solange nun solche allgemeinen Vorschriften nicht bestehen, kann der Rechtsanwalt eine Gebühr, angemessen nach Maßgabe seiner Mühewaltung in Anspruch nehmen, die in der Regel wahrscheinlich sehr viel höher sein wird, als die für die bloße redaktionelle Tätigkeit bei der Ausarbeitung von Schriftsätzen.

Der Anwaltstand als solcher kann daher zur Zeit sein Interesse nicht darauf richten, daß den Nichtanwälten die Zulassung als Steuerbevollmächtigter versagt wird. Das gilt schon deswegen nicht, weil die Fähigkeit des Anwalts zur Übernahme der Veranlagungsbevollmächtigung nicht eine notwendige Folge der Berufsvorbildung, sondern Sache der praktischen Erfahrung ist, das heißt, wir hoffen und wünschen, daß jeder unserer Kollegen, an denen solche Aufträge herantreten, sich ihnen nicht nur in sittlichen, sondern auch in geschäftlicher Beziehung gewachsen zeigen möge, aber wir können diese nicht aus der Richterprüfung und der Zulassung allein mit zwingender Notwendigkeit herleiten. Der Anwaltsstand hat nicht einmal ein eigenes Interesse daran, daß die zugelassenen Steuerbevollmächtigten sittlich hoch stehen, denn ein Zusammenarbeiten beider Berufskreise in derselben Sache ist für die Regel ausgeschlossen. Er kann nur darauf bestehen, daß die Zugelassenen sich nicht einer öffentlichen Bekanntmachung bedienen, durch die der Anwaltsstand herabgesetzt wird.

JR. Dr. Karl Friedrichs, Düsseldorf.

Zum Steuerstrafrecht.

I.

Das Kausalitätsprinzip im Steuerstrafrecht.

Der allgemeine Teil des Steuerstrafrechts ist nunmehr durch den I. Abschnitt des dritten Teils der RAbgO. v. 13. Dez. 1919 geregelt. § 355 RAbgO. bestimmt, daß auch für das Steuerstrafrecht das Strafgesetzbuch gilt, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben.

Die RAbgO. selbst enthält aber eine Reihe außerordentlich wichtiger Abweichungen vom gemeinen Strafrecht, die dessen Grund-

sätze zum Teil vollkommen durchbrechen. Die wichtigste Bestimmung dieser Art ist der Abs. III des § 359 RAbgO., der lautet:

> „Es genügt, daß infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung."

Diese Vorschrift bedeutet nichts weniger als eine Durchbrechung des Kausalitätsprinzips. Im gemeinen Strafrecht ist die erste Voraussetzung für jede Verurteilung, daß die Handlung für den Erfolg kausal ist, m. a. W.: Die Handlung darf nicht hinweggedacht werden können, ohne daß gleichzeitig der Erfolg entfiele (vgl. Frank, StGB. X. Aufl., zu § 1 Anm. III, 2). Im Steuerstrafrecht ist ein derartiger Kausalzusammenhang gar nicht erforderlich. Eine Verurteilung muß selbst dann stattfinden, wenn der Erfolg — die Verkürzung der Steuereinnahmen — auch ohne die verbotene Handlung eingetreten wäre; erforderlich ist nur, daß zunächst auf Grund dieser Handlung ein zu geringer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist, selbst wenn die Festsetzung aus anderen Gründen zutreffend war.

Zur Veranschaulichung mögen folgende Beispiele dienen:

1. Bei der Veranlagung zur Erbanfallsteuer verschweigt der Sohn vorsätzlich, daß ihn sein Vater, der Erblasser, von der Bezahlung einer Schuld im Testament befreit hatte und bewirkt dadurch die Festsetzung einer geringeren Steuer. Er macht sich in diesem Falle der Steuerhinterziehung auch dann schuldig, wenn durch die Befreiung von der Schuld lediglich die Beseitigung einer Überschuldung erreicht wird und der Anfall demgemäß nach § 33 ² ErbschStG. von der Erbanfallsteuer befreit ist.

2. Verschweigt der Umsatzsteuerpflichtige bei der Veranlagung vorsätzlich einen Teil seines Umsatzes und wird daraufhin ein zu geringer Steuerbetrag festgesetzt, so liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn der verschwiegene oder ein noch größerer Teil des Umsatzes auf Grund des sog. Zwischenhandelsprivilegs des § 7 UmsStG. v. 24. Dez. 1919 steuerfrei war.

Gäbe es kein besonderes Steuerstrafrecht und wäre eine Bestrafung der Steuerhinterziehung nur wegen Betruges zum Nachteil des Reiches nach § 263 RStGB. möglich, so könnte in den beiden obengenannten Fällen eine Verurteilung nicht erfolgen, da ja auch ohne die falsche Angabe des Steuerpflichtigen die Steuereinnahme des Reiches nicht größer gewesen wäre, so daß ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Handlung und Erfolg — der Steuerverkürzung — gar nicht besteht.

Bei der Anwendung und Auslegung des § 359 III RAbgO. ist jedoch — zumal es sich um eine schwerwiegende Ausnahmebestimmung handelt — besondere Vorsicht am Platze. Vor allem darf nicht außer acht gelassen werden, daß das Vorliegen der Voraussetzungen des § 359 Abs. I RAbgO. in objektiver und subjektiver Beziehung stets festgestellt werden muß; der Täter muß sich also auch bewußt sein, daß er durch seine Handlung einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erschleicht. Dieses Bewußtsein fehlt ihm, wenn er bei der Veranlagung — ohne das besonders zum Ausdruck zu bringen — gerade die Vergünstigungen (im Beispiel 1 den § 33 ² ErbschStG., im Beispiel 2 den § 7 UmsStG.) für sich in Anspruch nehmen will, die den Steuervorteil zur Folge haben, und aus diesem Grunde, nach Abzug des steuerfreien Betrages, einen geringeren Erbanfall bzw. Umsatz angibt, als er tatsächlich hatte.

Allerdings würde der Steuerpflichtige dadurch möglicherweise gegen die Vorschrift des § 168 Abs. II RAbgO. verstoßen, die vorschreibt, daß bei der Ausfüllung von Vordrucken alle Fragen so zu beantworten sind, daß die Prüfung, was steuerpflichtig ist und was nicht, dem Finanzamt ermöglicht wird. Verstößt aber der Steuerpflichtige — z. B. wegen falscher oder unvollständiger Fragenstellung — unverschuldet gegen diese Bestimmung, so würde ihm das nach §§ 358 RAbgO., 59 RStGB. in keinem Falle schaden können. Wenn er fahrlässig die gestellten Fragen nicht oder nicht erschöpfend beantwortet, so kann er sich zwar auf den § 358 RAbgO. nicht berufen, da ihm ein Verschulden zur Last fällt; dahingegen ist ihm der Schutz des § 59 RStGB. zuzubilligen, der nach § 355 RAbgO. auch für das Steuerstrafrecht gilt. Die verletzte Bestimmung des § 168 Abs. II RAbgO. ist nämlich lediglich eine Verfahrensvorschrift (trotz der im § 377 AbgO. angedrohten Ordnungsstrafe) und steht zu den Steuerstrafgesetzen im gleichen Verhältnis wie die Vorschriften der ZPO. über die Zwangsvollstreckung zu den §§ 137 und 288 RStGB. Es ist aber anerkannten Rechts, daß Rechtsnormen nichtstrafrechtlicher Art als „Tatumstände" i. S. des § 59 RStGB. anzusehen sind und daß ein Irrtum über solche Normen die Verurteilung wegen einer vorsätzlichen strafbaren Handlung ausschließt. Danach hat der § 358 RAbgO. praktische Bedeutung nur für den Irrtum über Steuerstrafrechtssätze (so anscheinend auch Juliusberger, Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren Bd. I, 1921, S. 40). Daß für die Fälle fahrlässigen Irrtums über Steuervorschriften nicht strafrechtlicher Art der § 358 RAbgO. gegenüber dem § 59 RStGB. als Spezialgesetz anzusehen wäre, ist nach seiner Fassung und beim Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung nicht anzunehmen.

Wer fahrlässig die Vorschrift des § 168 Abs. II RAbgO. außer acht läßt kann also nach §§ 59 Abs. II RStGB., 367 RAbgO. wegen Steuergefährdung bestraft werden, wenn durch seine Handlung Steuereinnahmen verkürzt oder Steuereinnahmen zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Ist die Ermäßigung oder der Steuervorteil jedoch aus anderen Gründen gerechtfertigt, so kann eine Bestrafung überhaupt nicht erfolgen, da der § 359 Abs. III nur bei der vorsätzlichen Steuerhinterziehung, nicht aber bei der Steuergefährdung gilt (§ 367 Abs. I RAbgO.).

Die Ausnahmebestimmung des § 359 III RAbgO. kann mithin nur zur Anwendung kommen, wenn der Täter zum mindesten die Vorstellung hat, daß er durch seine Tat ungerechtfertigte Steuervorteile erschleichen könnte und den Eintritt dieser Möglichkeit billigt; das ist aber stets nur dann der Fall, wenn der Täter bei der Abgabe seiner Erklärungen nicht wußte, daß die erstrebten Steuervorteile aus anderen Gründen gerechtfertigt waren. In dieser Richtung muß sich der Vorsatz auch bei der Ausfüllung von Vordrucken bewegen. Der Beweis für den Vorsatz wird im allgemeinen leicht zu führen sein, wenn nicht mißzuverstehende Fragen objektiv falsch beantwortet sind; es ist daher Sache der Finanzbehörden, die Fragen möglichst klar und detailliert zu stellen und dabei auf die Folgen einer falschen Beantwortung hinzuweisen.

Man gelangt also bei der Auslegung des § 359 Abs. III RAbgO. zu dem richtigen Ergebnis, wenn man den oben wiedergegebenen Text dieser Bestimmung ergänzt denkt durch die Anfügung der Worte: ... falls der Täter ohne Kenntnis oder ohne Berücksichtigung dieser Gründe gehandelt hat."

Für die versuchte Steuerhinterziehung gilt der § 359 Abs. III RAbgO. in derselben Weise wie für die vollendete. Das ist zwar im § 360 RAbgO. nicht besonders erwähnt, ergibt sich aber daraus, daß der Versuch im Steuerstrafrecht ebenso behandelt wird, wie das vollendete Delikt. Die Geltung des § 359 III auch für den Versuch folgt weiter aus dem rechtspolitischen Grunde der Vorschrift, die — ebenso wie die subjektive Theorie beim untauglichen Versuch — ausnahmsweise schon den bösen Willen bestrafen will.

Landrichter Dr. Jacobsohn, Hagen i. W.

II.

Die neuen Höchstbeträge der Geldstrafen bei Steuerdelikten nach dem Gesetz vom 21. Dezember 1921.

(RGBl. Seite 1604.)

Im § 1 des in der Überschrift bezeichneten Reichsgesetzes (lex Radbruch) ist folgendes bestimmt:

> „Der Höchstbetrag der Geldstrafen, die in reichs- oder landesrechtlichen Strafvorschriften bei Verbrechen, Vergehen oder Übertretungen angedroht sind, wird auf das Zehnfache, bei Verbrechen oder Vergehen aber auf mindestens 100 000 ℳ erhöht. Ermächtigt das Reichsrecht oder das Landesrecht eine Behörde oder einen Beamten, Strafvorschriften zu erlassen und Geldstrafen bis zu einem bestimmten Höchstbetrag anzudrohen, so wird der zugelassene Höchstbetrag auf das Zehnfache erhöht.
>
> Die Vorschriften des Abs. 1 gelten nicht, wenn die angedrohte Geldstrafe in dem Mehrfachen eines bestimmten Betrages besteht.
>
> Der Höchstbetrag, der in reichs- oder landesrechtlichen Vorschriften vorgesehenen Bußen wird auf das Zehnfache erhöht."

Weiter ist im Abs. 3 des § 2 gesagt:

> „Soweit in reichs- oder landesrechtlichen Strafvorschriften der Höchstbetrag der Geldstrafe, die für einen Tag Freiheitsstrafe anzusetzen ist, besonders bestimmt ist, wird er auf den zehnfachen Betrag erhöht."

Auch für die Besitz- und Verkehrssteuern ergeben sich auf Grund dieser Vorschriften, besonders der oben gesperrt gedruckten des § 1, zahlreiche neue Höchstgeldstrafen. Für ihre Feststellung ist wesentlich, in welchem Sinne der Begriff „Vergehen" im Abs. 1 Satz 1 des § 1 aufzufassen ist. M. E. sind die Handlungen zu verstehen, die nach bisherigem Recht (§ 1 Abs. 2 des StGB. in bisheriger Fassung) dafür galten, d. h. die mit Geldstrafe von mehr als 150 ℳ bedrohten, und nicht etwa die Handlungen, die nach § 1 Abs. 2 des StGB. in der durch § 2 des Ges. v. 21. Dez. 1921 abgeänderten Fassung dafür gelten sollen, d. h. solche, für welche Geldstrafen von mehr als 1500 ℳ angedroht sind. Diese Auslegung führt allerdings dazu, daß in den Fällen, in denen bisher Geldstrafen bis höchstens 300 oder 500 ℳ angedroht waren, eine Erhöhung der Höchststrafe um das 200- bis 300-fache eintritt. Sie wird aber dadurch gestützt, daß der Vergehensbegriff des StGB. erst im § 2 des neuen Gesetzes, also in einer dem § 1 örtlich nachstehenden Vorschrift, abgeändert wird.

Wie im § 1 Abs. 2 der Begründung des Gesetzes (RMBl. 1921, 667 ff.) ausdrücklich gesagt ist, werden Ordnungsstrafen und Zwangsstrafen nicht betroffen; und zwar sind unter „Ordnungsstrafen" auch die kriminellen (vgl. z. B. § 377 AO.) zu verstehen. Letzteres kann allerdings zweifelhaft sein, dürfte aber daraus zu folgern sein, daß die Begründung von einer Einschränkung des Begriffs nichts sagt

Die wichtigsten, sich danach ergebenden neuen Höchststrafen des Steuerrechts sind folgende:

I. Reichsabgabenordnung.

§ 362: Geldstrafe bis 10 000 000 ℳ,
§ 365 Abs. 2: Geldstrafe bis 3 000 000 ℳ,
§ 371 Abs. 1: Geldstrafe bis 200 000 ℳ,
§ 371 Abs. 2: Geldstrafe bis 1 000 000 ℳ,
§ 372: Geldstrafe bis 100 000 ℳ,
§ 375: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 500 ℳ),
§ 376 Abs. 1: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 3000 ℳ),
§ 376 Abs. 2: Geldstrafe bis 300 000 ℳ.

In § 378 muß es jetzt gemäß § 2 Abs. 3 des neuen Gesetzes heißen:

„Bei der Umwandlung ist ein Betrag von zehn bis fünfhundert (früher fünfzig) Mark einer eintägigen Freiheitsstrafe gleich zu achten."

II. Steuern vom Einkommen und Besitz.

1. Reichseinkommensteuergesetz in der Fassung vom 20. Dez. 1921:

§ 53a Abs. 1 Satz 1: Geldstrafe bis 1 000 000 ℳ,
§ 53a Abs. 1 Satz 2: Geldstrafe bis 200 000 ℳ,
§ 53a Abs. 3: Geldstrafe bis 200 000 ℳ,
§ 53c: Geldstrafe bis 100 000 ℳ,
§ 53d Abs. 1: Geldstrafe bis 200 000 ℳ.

2. Preuß. Einkommensteuergesetz:
§ 72 Abs. 3: Geldstrafe bis 1000 ℳ,
§ 74 Abs. 1: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 300 ℳ),
§ 74 Abs. 2: Geldstrafe bis 200 ℳ,
§ 75 Abs. 1: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 1500 ℳ).

3. Preuß. Ergänzungssteuergesetz:
§ 44 Abs. 2: Geldstrafe bis 1000 ℳ.

4. Körperschaftssteuergesetz:
Keine Änderung.

5. Besitzsteuergesetz:
§ 81: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 3000 ℳ),
§ 82: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 1500 ℳ).

6. Kriegssteuergesetz 1916
7. Gesetz betr. Kriegsabgabe 1918
8. Gesetz betr. Kriegsabgabe 1919 vom Mehreinkommen

} verweisen auf das Besitzsteuergesetz (vgl. zu 3).

9. Notopfergesetz:
Keine Änderung.

III. Steuern vom Umsatz.

1. Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918:
§ 38 Abs. 1 Satz 2: Geldstrafe bis 1 000 000 ℳ,
§ 38 Abs. 2: Geldstrafe bis 1 000 000 ℳ,
§ 38 Abs. 3: Geldstrafe bis 100 000 ℳ.

2. Umsatzsteuergesetz vom 24. Dez. 1919:
§ 43 Abs. 2: Geldstrafe bis 100 000 ℳ.

3. Grunderwerbsteuergesetz:
Keine Änderung.

IV. Stempelsteuern.

1. Reichsstempelgesetz:
Von der Nachprüfung der umfangreichen Strafvorschriften ist wegen der bevorstehenden Aufhebung des Gesetzes und der Einführung des Kapitalverkehrssteuergesetzes, des Rennwett- und Lotteriegesetzes und des Versicherungssteuergesetzes abgesehen worden.

2. Wechselstempelgesetz:
§ 18 Abs. 3: Geldstrafe bis 100 000 ℳ.

3. Beförderungssteuergesetz von 1917:
§ 24 Abs. 4: Geldstrafe bis 100 000 ℳ.

4. Preußisches Stempelsteuergesetz von 1909:
§ 17 Abs. 4: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 3000 ℳ).

V. Erbschaftssteuern.

1. Reichserbschaftssteuergesetz von 1906:
§ 49 Abs. 1: Geldstrafe bis 200 000 ℳ.

2. Reichserbschaftssteuergesetz von 1919:
Keine Änderung.

3. Preußische Erbschaftssteuergesetze von 1873, 1891 und 1895:
§ 43 Abs. 1: Geldstrafe bis 100 000 ℳ.

VI. Ertragssteuern.

1. Kapitalertragssteuergesetz:
Keine Änderung.

2. Preuß. Gewerbesteuergesetz:
§ 71: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 300 ℳ),
§ 72: Geldstrafe bis 100 000 ℳ (früher bis 1500 ℳ).

VII. Steuer- und Kapitalflucht.

1. Steuerfluchtgesetz:
§ 22 Abs. 1: Geldstrafe bis 1 000 000 ℳ,
§ 26 Abs. 1: Geldstrafe bis 200 000 ℳ.

2. Kapitalfluchtgesetz:
§ 15: Geldstrafe bis 1 000 000 ℳ,
§ 16: Geldstrafe bis 500 000 ℳ.

RegRat Dr. Dehning, Landesfinanzamt Kiel.

Zinsklagen und Kapitalertragsteuer.

I. Grundsätzliche Erwägungen.

1. Wer hat die Zinsen zu fordern?

a) Wenn ich dem A. 10 000 ℳ zu 4% verzinslich leihe, dann schuldet mir A. nicht bloß das ganze Kapital, sondern auch die vollen vereinbarten Zinsen.

b) Wenn ich dem B. für 20 000 ℳ Ware liefere, zahlbar am 1. Mai 1922, dann schuldet mir B. im Falle der Nichtzahlung der Kaufsumme am 1. Mai 1922 seit diesem Tage 5% Verzugszinsen. In beiden Fällen habe also ich als Gläubiger die vollen Zinsen zu fordern, im ersteren Falle die vereinbarten Zinsen, im zweiten Falle die gesetzlichen Zinsen.

2. Kapitalertragsteuerpflicht.

Daß die unter 1 a b bezeichneten vereinbarten und gesetzlichen Zinsen (letztere nur soweit die Fälligkeit der Forderung länger als sechs Monate zurückliegt, also im konkreten Beispiel erst vom 1. Nov. 1922 an) kapitalertragsteuerpflichtig sind, unterliegt keinem Zweifel (§ 2 Abs. 1 Nr. I 4 KapErtrStG.).

3. Wer hat die Kapitalertragsteuer zu fordern?

Das Reich. Voraussetzung für die Besteuerung ist das Vorhandensein eines Kapitalertrages. Ein steuerbarer Kapitalertrag ist nicht erst dann vorhanden, wenn er von dem Ertragsgläubiger als dem eigentlichen Steuerträger (§ 7 KapStG.) vereinnahmt ist, sondern schon dann, wenn von dem Kapitalschuldner ein fälliger, realisierbarer Kapitalertrag geschuldet wird. (Bei den gesetzlichen Zinsen ist kraft positiver Vorschrift der Zeitpunkt der Entstehung um sechs Monate von der Fälligkeit an hinausgeschoben.) In diesem Moment entsteht Steuerpflicht und Steuerschuld (vgl. meinen Kommentar zum KapStG. 2. Aufl. Berlin 1922 S. 362 ff. u. meine Ausf. in Allgemeine Steuerrundschau 1921 S. 118 ff.). Eine Folge dieses Grundsatzes ist die, daß mit diesem Moment das Reich einen Rechtsanspruch auf Erfüllung des ihm, dem Reich entstandenen Anspruchs auf Bezahlung der KapSt. erwirbt. Dieser Anspruch ist der Verfügung des Kapitalschuldners und des Kapitalgläubigers entzogen (vgl. meinen Kommentar 2. Aufl. S. 365 ff.).

Daß die Steuer normalerweise erst bei Zahlung des Kapitalertrages fällig wird, ändert nichts an dem von mir aufgestellten Grundsatz.

4. Von wem hat das Reich die Kapitalertragsteuer zu fordern?

Steuerträger, d. h. derjenige, der wirtschaftlich die Steuer tragen muß, ist der Gläubiger des Kapitalertrages (§ 7 KapStG.). Nun bestimmt aber das Gesetz (§ 9 Abs. 2 in Verb. mit §§ 18, 19, 70 AusfBest. v. 18. Aug. 1921) positiv, daß regelmäßig der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet ist, bei jeder Zinszahlung die 10% Steuer einzubehalten und innerhalb eines Monats nach Zahlung des Kapitalertrages an die Finanzkasse des zuständigen Finanzamts für Rechnung des Gläubigers abzuführen.

§ 9 Abs. 2 l. c. bestimmt weiter positiv, daß für die Steuer der Schuldner und der Gläubiger (Steuerträger) als Gesamtschuldner haften. Diese Bestimmung wurde aber durch die AusfBest. § 32 dahin geregelt, daß für die Steuer regelmäßig der Kapitalschuldner allein haftet. Er muß also die Steuer nicht bloß bezahlen, er haftet auch für die Steuer; der Kapitalgläubiger haftet neben ihm regelmäßig nicht (Ausnahme: Wenn der Gläubiger den vollen Zinsbetrag empfangen hat, AusfBest. §§ 32, 27).

Von seiner Zahlungspflicht und seiner Haftung für die Steuer kann sich der Zinsschuldner nur dadurch befreien, daß er die Steuer an das Reich bezahlt. Das Reich kann also die Steuer regelmäßig nur von dem Schuldner der Kapitalerträge fordern.

II. Schlußfolgerungen für die Zinsklagen.

1. Wenn der Kapitalgläubiger die vollen Zinsen einklagt, dann kann der Schuldner der Zinsen die Klage für $^1/_{10}$ der Klage-

summe nur dadurch zu Fall bringen, daß er den Einwand bringt und auch beweist (vgl. auch § 26 AusfBest.):

„Ich habe für Rechnung des Kapitalgläubigers an das Finanzamt $^1/_{10}$ der Klagesumme als KapSt. bezahlt. Ich habe deshalb gegenüber der Zinsforderung in Höhe der bezahlten Steuer eine Gegenforderung, mit welcher ich aufrechne (§ 387 BGB.)." Solange der Zinsschuldner die Steuer nicht bezahlt hat, kann er einen Einwand überhaupt nicht erheben, denn würde er den Einwand erheben, daß er dem Reich die KapSt. bezahlen müsse, so wäre das, weil das Reich die Steuer von dem Schuldner zu fordern hat, ein unzulässiger Einwand ex jure tertii.

Kosten können den Kläger nicht treffen, denn der Kapitalschuldner schuldet ihm so lange den vollen Zinsbetrag, so lange der Schuldner nicht nachweist, daß er die KapSt. für Rechnung des Kapitalgläubigers bezahlt hat.

Das Endresultat ist also:

Der Kapitalgläubiger kann ruhig wie bisher ohne jedes Risiko den vollen Zinsbetrag einklagen.

2. Die Richtigkeit dieses eben aufgestellten Satzes ergibt sich auch aus § 30 der AusfBest. zum KapErtrStG. v. 18. Aug. 1921, in Kraft seit 1. Okt. 1921 (RGBl. 1921, 713 ff.), der bestimmt:

„1. Werden bei der Zwangsvollstreckung in das bewegliche Vermögen vom Gerichtsvollzieher Zinsbeträge eingezogen, so hat nicht der Vollstreckungsschuldner, sondern der Gerichtsvollzieher den Steuerbetrag bei Auszahlung an den Gläubiger einzubehalten und an die Finanzkasse des Finanzamts abzuführen, in dessen Bezirk das Gerichtsvollzieheramt belegen ist; besteht ein Gerichtsvollzieheramt nicht, so hat der Gerichtsvollzieher den Steuerbetrag an die Finanzkasse des Finanzamts abzuführen, in dessen Bezirk er seinen dienstlichen Wohnsitz hat. Der Gerichtsvollzieher hat bei der Abführung den Gesamtbetrag ohne Nennung des Namens der einzelnen Gläubiger anzugeben. Mit der Abführung hat er der Finanzkasse Mitteilung zu machen, daß es sich bei dem abgeführten Betrag um Kapitalertragsteuer von Zinsen handelt. Ist es nach Ansicht des Gerichtsvollziehers zweifelhaft, ob die Zinsen steuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 4 des Gesetzes), so hat er den Zinsbetrag dem Gläubiger unter Hinweis auf die etwa bestehende Steuerpflicht unverkürzt auszuzahlen und, wenn der Zinsbetrag mehr als dreihundert Mark beträgt, gleichzeitig dem Finanzamt Namen und Anschrift des Gläubigers und die Höhe des Zinsbetrages mitzuteilen.

2. Die näheren Anordnungen für den inneren Geschäftsbetrieb treffen die Landesregierungen. Die Handakten der Gerichtsvollzieher müssen aber so geführt sein, daß die Finanzämter jederzeit durch Stichproben feststellen können, welche Zinsen der einzelne Vollstreckungsgläubiger erhalten hat, und ob die darauf entfallende Steuer richtig abgeführt ist, oder daß im Falle der Nichtabführung bei Zinsbeträgen über dreihundert Mark dem Finanzamt Mitteilung gemacht ist."

III.

Aus meinen Darlegungen ergibt sich, daß ich

a) im Endergebnis den Ausführungen von Rau und Taube in JW. 1921, 1073 ff., wenn auch mit anderer Begründung beipflichte. Die von Rau gegebene Begründung ist durch die AusfBest. v. 18. Aug. 1921 überholt;

b) den Darlegungen von Karger in JW. 1921, 567 ff. und 1594 ff. aus grundsätzlichen Erwägungen widerspreche.

JR. Dr. Hans Stölzle, Kempten (Allgäu).

Zu §§ 2 und 3 des Steuernachsichtgesetzes vom 3. Januar 1920.

In der JW. 1921, 609 ff. ist die grundlegende Entscheidung des RFH. v. 27. April 1921 III A 24/21 abgedruckt, die sich auch in der Sammlung des RFH. 6, 222 findet. Diese Entscheidung ist in einer neueren Entscheidung v. 15. Juni 1921 III A 102/21 bestätigt.

Danach ist eine Berichtigung des Anfangsvermögens solange möglich, als das Veranlagungsverfahren nicht in ein Stadium getreten ist, in dem neue Tatsachen nicht mehr berücksichtigt werden können.

Für die Vermögensverfallerklärung des § 3 besteht die gleiche Voraussetzung, daß, solange die Finanzbehörde die Möglichkeit hat, das Vermögen des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zur Steuer heranzuziehen, kein Raum ist zu einer solchen Verfallerklärung. Ist also noch kein Bescheid auf die Steuererklärung zum Vermögenszuwachs erteilt oder ist der Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden, weil die Rechtsmittelfrist noch läuft, oder hat der Steuerpflichtige Rechtsmittel eingelegt, so kann, solange die Tatsacheninstanz noch schwebt, das Anfangsvermögen berichtigt werden. Es ist auch die Steuerbehörde in der Lage, vielleicht verschwiegenes Vermögen zur Veranlagung heranzuziehen.

In den Entscheidungen des RFH. wird die Frage nicht besonders behandelt, daß das Finanzamt auf Grund der Steuererklärung zum Vermögenszuwachs dem Steuerpflichtigen keinen Bescheid erteilt hat, weil er von der Steuer freizustellen ist, da kein steuerpflichtiger Vermögenszuwachs vorliegt. Im Rahmen des Gesetzes über die Abgaben vom Vermögenszuwachs wird ein Freistellungsbescheid dem Steuerpflichtigen nicht zugefertigt. Die Freistellung wird durch einen Vermerk in den Akten notiert werden. Eine solche Aktennotiz eines Beamten des Finanzamtes in den Steuerakten des Steuerpflichtigen ist ihm gegenüber ohne jede Wirkung. Es ist eben nur ein Vermerk des Beamten, den er für sich, für seine Akten macht. Es ist kein Bescheid gemäß § 211 RAbgO., der der Rechtskraft fähig sein konnte. Da nach den oben angeführten Entscheidungen des RFH., die im übrigen auch durch RGSt. 56, 30 bestätigt sind, nur ein rechtskräftiger Bescheid ein Veranlagungsverfahren abschließen kann, so hat die Aktennotiz über die Freistellung in Ansehung der Möglichkeit der Berichtigung des Anfangsvermögens gemäß § 2 des Nachsichtgesetzes gar keine Wirkung. Der Steuerpflichtige ist jederzeit in der Lage, sein Anfangsvermögen zu berichtigen.

Daß ein solcher Freistellungsvermerk in den Steuerakten keine Wirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen haben kann, ergibt sich auch aus der Entsch. des RFH. v. 23. Sept. 1919 I A 116/19, die besagt, daß, wenn eine spätere Veranlagung auf Grund eines anderen jüngeren Vermögenszuwachssteuergesetzes sich vielleicht stützt auf einen solchen Freistellungsvermerk als einem Anfangsvermögen = 0, daß dann der Steuerpflichtige in dieser Neuveranlagung die Freistellung im Anfangsvermögen durch die Rechtsmittel angreifen kann, die er gegen die Veranlagung auf Grund des neueren Zuwachssteuergesetzes einzulegen in der Lage ist. Diese auch bei Strutz, VermZuwAbgG. abgedruckte Entscheidung sagt auf S. 117 klar und deutlich, daß ein dem Pflichtigen nicht bekanntgegebener Bescheid ihm gegenüber nicht rechtskräftig werden, also auch keine Wirkung haben kann. Zu verweisen ist auch auf die Anm. II 3c S. 122 bei Strutz.

Auch das Finanzamt ist in keiner Weise an einen solchen Freistellungsvermerk gebunden. Hat es aus irgendwelchen Gründen Veranlassung, von seiner seinerzeit gefaßten Meinung bezüglich der Freistellung abzugehen, so steht ihm dies frei. So kann es z. B. im Falle sich seine Rechtsauffassung bezüglich des gegebenen Tatbestandes nachträglich ändert, doch zu einer Veranlagung und zur Zustellung eines Steuerbescheides kommen.

Während eine Neuveranlagung i. S. des § 30 VermZuwAbgG. und § 212 RAbgO. auf Grund geänderter Rechtsprechung nicht möglich ist (§ 212 Abs. 4), ist ein Abgehen von der lediglich in der Aktennotiz gefaßten Meinung rechtlich möglich. Dies folgt klar auch aus § 212 Abs. 4.

Die sogenannte Neuveranlagung, wie sie z. B. im § 30 VermZuwAbgG. und § 212 RAbgO. geregelt ist, setzt auch einen der Rechtskraft fähigen Steuerbescheid voraus. So ist nach § 212 Abs. 2 RAbgO. eine Neuveranlagung nur möglich, wenn ein schriftlicher Steuerbescheid, der den Pflichtigen zu einer Steuer veranlagte oder ihn freistellte, „zugestellt war". Es folgt also als argumentum e contrario aus dieser Gesetzesbestimmung, daß eine Neuveranlagung nicht möglich ist, wenn ein Freistellungsbescheid nicht zugestellt ist, wenn er nur als Aktennotiz in die Akten vermerkt worden ist. D. h. mit anderen Worten, ein Aktenfreistellungsvermerk schließt das Veranlagungsverfahren nicht ab. Dieses kann nur abgeschlossen werden durch einen Bescheid i. S. des § 211 RAbgO. Eine Neuveranlagung i. S. des Gesetzes kann erst einsetzen nach einem solchen Bescheid.

Unrichtig ist daher auch die Auffassung in dem Aufsatz von Seidel im Deutschen Steuerblatt 1921, 243, der im Falle einer Freistellung von der Steuer vom Vermögenszuwachs den Zeitpunkt der Unmöglichkeit der Berichtigung nach § 2 ansetzt in der Zustellung der Verfallerklärung gemäß § 3 StNG.

§§ 2 und 3 StNG. haben die gleiche Voraussetzung, nämlich einen der Rechtskraft fähigen Abschluß des Veranlagungsverfahrens. Diese Voraussetzung, nämlich den der Rechtskraft fähigen Abschluß des Veranlagungsverfahrens kann sich die Finanzbehörde nicht dadurch schaffen, daß sie die Voraussetzung selbst setzt durch die Verfallerklärung, die in sich das Vorhandensein dieser Voraussetzung voraussetzt.

Es ergibt sich damit für beide Teile, für die Steuerbehörde und den Steuerpflichtigen, im Falle der Freistellung des Steuerpflichtigen von der Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs der besonders günstige Umstand, daß das Finanzamt jederzeit, ohne daß die Voraussetzung für eine Neuveranlagung notwendig wäre, ihm auf irgendwelche Weise bekannt gewordenes Vermögen des Steuerpflichtigen noch zur ordentlichen Veranlagung heranziehen kann, auch ohne an die zweijährige Frist des § 30 VermZuwAbgG. gebunden zu sein.

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich der Vorzug, daß er, solange ihm kein Veranlagungsbescheid zugestellt ist, jederzeit noch von dem Vorteil des § 2 der Berichtigung des Anfangsvermögens Gebrauch machen kann und daß er auch, solange nicht eine Verfallerklärung vielleicht verschwiegenen Vermögens zu befürchten hat.

Daß diese Berichtigungsmöglichkeit auch noch gegeben ist, wenn bereits ein Strafverfahren gegen den Pflichtigen eingeleitet war, ist übereinstimmende Ansicht des Schrifttums. Diese Meinung ist auch unzweideutig von der Entsch. des RFH. v. 27. April 1921 III A 24/21 bestätigt.

Die Entsch. des RFH. setzt den vorstehend erörterten Zeitpunkt der Nichtmöglichkeit der Berichtigung des Anfangsvermögens und der

Möglichkeit, das verschwiegene Vermögen für verfallen zu erklären, an mit dem rechtskräftigen Abschluß des Veranlagungsverfahrens.

Der RFH. sagt aber selbst, daß, solange für die Verfallerklärung nach § 3 kein Raum sei, solange die Möglichkeit bestehe, im ordentlichen Veranlagungsverfahren das Vermögen des Steuerpflichtigen zur Steuer heranzuziehen. Von der harten Bestimmung des § 3 könne eben nicht eher Gebrauch gemacht werden, als bis alle Mittel des Veranlagungsverfahrens erschöpft seien. Die Neuveranlagung i. S. des § 30 VermZuwAbgG., § 56 RNG., § 221 RAbgO. gehört m. E. auch zum ordentlichen Veranlagungsverfahren.

Solange also die zweijährige Frist des § 30 VermZuwAbgG. nicht verstrichen ist, kann und muß m. E. die Finanzbehörde im Wege der Neuveranlagung verschwiegenes Vermögen zur Steuer heranziehen. Es ist der Finanzbehörde durch diese Gesetzesbestimmung eine besondere, aber zum ordentlichen Veranlagungsverfahren gehörige Möglichkeit eingeräumt worden, auch noch nach rechtskräftig abgeschlossenem Verfahren den Steuerpflichtigen zu veranlagen. Es ist daher für die Verfallerklärung auch solange kein Raum, als eben die Veranlagungsbehörde durch eine solche Neuveranlagung den Steuerpflichtigen zu veranlagen in der Lage ist.

RA. Paul Pottgießer, Cöln.

Undurchsichtige Gründung von Aktiengesellschaften.

Zum Schutze des Publikums gegen qualifizierte Gründung von Aktiengesellschaften, also solcher, bei denen auf das Grundkapital von den Aktionären Einlagen gemacht werden, die nicht durch Barzahlung zu leisten sind oder bei denen Anlagen und sonstige Vermögensgegenstände von der zu errichtenden Gesellschaft übernommen werden, hat das Handelsgesetzbuch bekanntlich besondere Vorschriften getroffen

Derartige Abkommen bedürfen der Erwähnung im Gesellschaftsvertrag (§ 186 HGB.). Der Gründungshergang unterliegt der Prüfung besonderer von der Handelskammer bestellter Revisoren (§§ 191 ff. HGB.), die sich in der Hauptsache darauf erstreckt, ob gegen die Angemessenheit der für Sacheinlagen und Übernahmen gewährten Entgelte Bedenken vorliegen. Die Revisoren erstatten einen schriftlichen Prüfungsbericht, der an die Handelskammer eingereicht wird, wo ihn jedermann einsehen kann. Erst nach dessen Vorlage darf der Registerrichter die Eintragung der Gesellschaft verfügen.

Es liegt auf der Hand, daß in allen Fällen, in denen die einzubringenden Sacheinlagen den indiskreten Blicken besonderer Revisoren nicht ausgesetzt werden sollen, Umgehungen dieser Vorschriften versucht werden. Sie sind sehr leicht zu bewerkstelligen; das Gesetz bietet ihnen, wie weiter unten auszuführen sein wird, sogar in den §§ 207, 208 HGB. eine Handhabe

Die Gründer, die die Aktien übernehmen, lassen die Gründung im Statut als Bargründung erscheinen. Unter sich haben sie entweder durch feste Verträge oder in lockerem Einverständnis vereinbart, daß einer oder mehrere von ihnen lediglich Sacheinlagen zu machen haben. Sofort nach Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister erwirbt diese von dem Aktionär die Einlagen zum vorher vereinbarten Preise

In einem bekannt gewordenen Falle beträgt z. B. das Aktienkapital der „Bargründung" 15 000 000 ℳ. In Wirklichkeit sind davon jedoch nur 3 000 000 ℳ bar einzuzahlen, während 12 000 000 ℳ auf Fabrikanlagen entfallen, die einer der Gründer eingebracht hat. Es ist mehr als fraglich, ob der Preis von 12 000 000 ℳ nicht den Jetztwert erheblich übersteigt. Hinzu kommt, daß die Aktien derartiger undurchsichtiger Gründungen meistens schon vor der Eintragung in das Handelsregister trotz des Verbots des HGB. und trotz der dort vorgesehenen Strafandrohung zu hohen Kursen gehandelt werden. Käufe von 400 und 500% sind dabei nicht ungewöhnlich! Die Gefahr, die das kaufende Publikum, das sich besonders in dieser Zeit auf Aktien stürzt, läuft, ist also groß und die Frage brennend, wie derartige Umgehungen der Vorschriften der §§ 186 und 191 ff. HGB. verhindert werden können.

Es muß unterschieden werden, ob bereits ein fester Vertrag über die Einbringung oder Übernahme im Gründungsstadium vorliegt oder nicht.

Liegt ein fester Vertrag vor, so ist nach herrschender Ansicht die Vorschrift des § 186 HGB. verletzt. Die Folgen sind:

1. der Registerrichter muß die Eintragung ablehnen;
2. das Sacheinlagegeschäft ist der Gesellschaft gegenüber nichtig;
3. das Verschweigen des Sacheinlagevertrages zum Zwecke der Eintragung in das Handelsregister ohne die vorgesehene Revision fällt unter die Strafbestimmungen des § 313 Ziff. 1 HGB.

Die Rechtsfolge zu 1. ist jedoch in den meisten Fällen infolge der Bestimmungen der §§ 207, 208 HGB. völlig illusorisch. In der Regel wird die Umgehung vor der Eintragung in das Handelsregister noch nicht offenkundig sein und der Richter kann sie nicht erkennen. Nach der Eintragung in das Handelsregister aber hat der Gesetzgeber in den §§ 207, 208 HGB. den Schutz aufgegeben, den die §§ 186, 191—194 HGB. gewähren und diese Gesetzesbestimmungen gerade da, wo das größte Bedürfnis für ihre Anwendung besteht, praktisch völlig außer Wirksamkeit gesetzt (vgl. Aufsatz des RA. Fischer in Leipzig in LZ. 1912 Nr. 8/9). Gemäß § 207 HGB. ist nämlich eine Nachgründung ganz unabhängig davon, ob bereits im Gründungsstadium Verträge vorlagen oder nicht, möglich und gültig, wenn der Vertrag den Formerfordernissen des § 207 HGB. entspricht (Prüfung und Bericht des Aufsichtsrats, Beschluß der Generalversammlung). Der Beschluß und Bericht muß zwar zum Handelsregister eingereicht werden, wird aber nicht eingetragen und ist auf seine Rechtsgültigkeit vom Registerrichter nicht nachzuprüfen. Selbst wenn der Registerrichter Kenntnis von der Gesetzesumgehung erhält, ist er machtlos. Den Erfordernissen des § 207 wird seitens der Gründer leicht entsprochen werden können. Eine Revisorenprüfung ist nicht vorgesehen.

§ 208 bestimmt, daß falls die Gesellschaft vor dem Ablauf der im § 207 Ziff. 1 HGB. bezeichneten Frist Vermögensgegenstände in Ausführung einer vor einer Eintragung in das Handelsregister von den Gründern getroffenen Vereinbarung erwirbt, in betreff der Rechte der Gesellschaft auf Entschädigung und in betreff der ersatzpflichtigen Personen die Vorschriften der §§ 202, 205, 206 zur Anwendung kommen.

Auf den ersten Blick wird der Anschein erweckt, daß der Gesetzgeber durch diesen Paragraphen in Verbindung mit § 207 die Umgehung des § 186 geradezu legalisiert habe. Denn in § 208 ist diese Umgehung ausdrücklich berücksichtigt und als Folge lediglich ein Schadensersatzanspruch gegeben.

Dies kann jedoch selbstverständlich nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein. Der grundsätzliche Standpunkt, daß die Umgehung des § 186 unzulässig ist, bleibt bestehen. Zutreffend ist vielmehr, wie RA. Fischer in dem bereits erwähnten Aufsatz ausführt, daß lediglich praktische Erwägungen maßgebend gewesen sind. Der Gesetzgeber wollte alle verdächtigen Gründungen, einerlei, ob eine erweisbare Umgehung des § 186 vorlag oder nicht, der Formvorschrift des § 207 unterwerfen. Er gab daher den Schutz des § 186 und damit den Schutz der Revisorenprüfung auf und glaubte ihn zu ersetzen durch den besonderen Schadensersatzanspruch, den er der Gesellschaft im § 208 bei erwiesener Umgehung zubilligte.

Diese Maßnahmen des Gesetzgebers sind keineswegs glücklich gewesen. Sie haben praktisch die §§ 186 und 191—194 HGB. außer Wirksamkeit gesetzt. Die Umgehungen werden nicht mehr verheimlicht, sondern völlig offen vorgenommen, eine Folge, die der Gesetzgeber sicher nicht geahnt hat. Ob ferner die Gewährung von Schadensersatzansprüchen gegen die Gründer und Aufsichtsratsmitglieder, abgesehen von der Schwierigkeit des Beweises des Schadens, dem Publikum einen Ersatz dafür bietet, daß es durch einen Revisionsbericht gewarnt werden konnte, muß mit Recht bezweifelt werden.

Die oben unter 2. erwähnte Nichtigkeit des Sacheinlagevertrages soll bei einem festen Vertrage nach der herrschenden Ansicht dauernd sein. Sie könne nicht gemäß § 207, sondern nur durch Satzungsänderung geheilt werden. Das dürfte aber nicht zutreffen. Nimmt man an, daß der Gesetzgeber in den §§ 207 und 208 aus praktischen Erwägungen heraus den Schutz des § 186 aufgegeben hat, um an seine Stelle einen Schadensersatzanspruch zu setzen, so wird man daraus auch die Folgerung ziehen müssen, daß ein an sich nichtiger Einlagevertrag nach Eintragung der Gesellschaft gemäß § 207 geheilt werden kann. Diesen Standpunkt hat auch das Reichsgericht in seiner in der JW. 1910, 800 abgedruckten Entscheidung eingenommen, allerdings mit der Begründung, daß, wenngleich in der Form der Genehmigung eines an sich nichtigen Vertrages, ein neuer gültiger Vertrag vorliege. Staub hält demgegenüber an der Ansicht fest, daß die Genehmigung nur in derselben Form, wie der gültige Vertrag, nämlich durch Aufnahme in die Satzung stattfinden könne.

Praktisch dürfte jedoch die Nichtigkeit dem getäuschten Aktionär wenig Nutzen bringen. Wenn sie zutage tritt, sind die nichtigen Verträge meist erfüllt und die Gründer, die den Vorteil bereits eingesteckt haben, werden bei schwindelhaften Unternehmungen nicht in der Lage sein, ihren nunmehrigen Barverpflichtungen nach Rückgabe der Einlagen nachzukommen. Auch könnte die Nichtigkeit nur seitens der Gesellschaft, mithin durch Mehrheitsbeschluß der Generalversammlung, geltend gemacht werden.

Schadensersatzansprüche und Nichtigkeit hinken nach; nützen kann nur das Präventivmittel: die Prüfung durch die Revisoren der Handelskammer. Dieses Mittel versagt.

Endlich bleibt noch die Strafbestimmung des § 313 Ziff. 1 HGB. und diese dürfte bei energischer Handhabung das beste Mittel sein, um schwindelhaften Gründungen vorzubeugen. Wie schon hervorgehoben, ist die Umgehung des § 186 durch die §§ 207 und 208 im Gebiete des Zivilrechtes nicht legalisiert und noch viel weniger im Gebiete des Strafrechtes. Liegen feste Vereinbarungen über Sacheinlagen im Gründungsstadium vor, die von den Gründern, Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern bei der Eintragung in das Handelsregister wissentlich verschwiegen werden, so ist zweifellos der Tatbestand des § 313 Ziff. 1 gegeben, denn es besteht für die genannten Personen eine Pflicht zum Reden, wenn das Gesetz bei der Gründung umgangen ist und das Schweigen im Bericht die Gesetzesumgehung verdecken soll. Um so mehr liegt selbstverständ-

lich der strafbare Tatbestand vor, wenn ausdrücklich erklärt wird, daß ein Übernahme- oder Sacheinlagenvertrag nicht bestehe (vgl. Fischer a. a. O.).

Ob auch ein bloßes Einverständnis der Beteiligten eine Umgehung des § 186 darstellt, ist streitig. Das Kammergericht hat sich dafür ausgesprochen (KGJ. 25, A 85). Staub wendet sich mit folgenden Ausführungen dagegen:

„Der vom Kammergericht angeführte Grund, daß feste Verträge überhaupt im Gründungszustande nicht vorliegen können, da ja die Gesellschaft nicht bestehe, sei hinfällig, da die Gründer Verträge für die künftige Gesellschaft abschließen könnten. Beständen aber keine festen Abmachungen, sondern nur vorläufige Besprechungen, so bliebe der Gesellschaft und ihren Gründern volle Freiheit ihres Handelns. Die Verpflichtung der Gesellschaft träte dann nicht, wie es § 186 voraussetzt, im Gründungszustand, sondern erst später ein. Für diesen Fall habe das Gesetz im § 207 erschwerende Bedingungen. Der § 186 sei hierfür nicht anwendbar. Es könne daher sehr wohl, z. B. bei der Gründung der zu errichtenden Gesellschaft ein Angebot gemacht werden, das sie nach ihrer Eintragung annimmt. Das sei keine Umgehung, denn hier werde der Vertrag erst von der später eingetragenen Gesellschaft angenommen, die bis zur Annahme in keiner Weise verpflichtet sei. Allerdings fiele durch ein derartiges Vorgehen die Notwendigkeit der Prüfung durch Revisoren fort, denn die Ansicht Fischers, daß in solchen Fällen Revision nötig sei, scheitere, wenn sie auch de lege ferenda zu billigen sei, an dem Wortlaut des § 192."

Eine strafrechtliche Verfolgung würde unter diesen Umständen im Erfolge mindestens zweifelhaft sein. M. E. trifft § 313 auch hier zu. Es kann objektiv keinen Unterschied ausmachen, ob die Umgehung durch feste Verträge oder in lockerem Einverständnis erfolgte. Sie ist und bleibt eine Umgehung und diese will der Gesetzgeber bestrafen. In subjektiver Beziehung könnte höchstens der Mangel des Bewußtseins der Rechtswidrigkeit bei der streitigen zivilrechtlichen Lage zum Freispruch führen. Wirksamer Schutz wird de lege ferenda nur durch eine Änderung der § 207, 208 erzielt. Die Möglichkeit, Sacheinlagen ohne Revisorenprüfung vornehmen zu können, muß fallen.

In der Zeit des Verfalls unserer Währung gewinnt die Aktie nicht zu Unrecht in weiten Bevölkerungskreisen als Sachwert besondere Bedeutung. Es besteht kein Zweifel darüber, daß die unzureichenden Bestimmungen des Handelsgesetzbuches der Möglichkeit, die Aktien verschleierter Sachgründungen, bei denen zum Teil zweifelhafte Sacheinlagen übertrieben bewertet sind, ohne Prüfung der Handelskammer in das Publikum zu bringen, Tor und Tür öffnen. Gesellt sich dazu die Tatsache, daß diese Aktien weit über pari, zum Mehrfachen des Nennwertes, vertrieben werden, so sind daraus klar vorauszusehende Schädigungen zu besorgen, denen im Interesse der Öffentlichkeit und der Solidarität des Aktienwesens vorgebeugt werden muß. Die meisten Banken und Bankiers werden heute derartige Werte im freien Handel bereits beobachtet haben. Die solide Bankwelt wird sich einig darin sein, daß einer weiteren Ausdehnung dieses Unfuges vorgebeugt werden muß. Die Aktiengesellschaft darf nicht das Refugium für Unternehmen werden, deren Inhaber zum Schaden des gutgläubigen Publikums nach der nachträglichen Übereignung der Sacheinlagen reiche Leute werden, nicht nur durch Einbringungspreis, sondern insbesondere noch durch Veräußerung der hierbei für sie reservierten Aktien zu Schwindelkursen.

RegAss. Radkau,
Hilfsarbeiter im Direktorium der Braunschw. Staatsbank.

Die Verwilderung in der Veröffentlichung von Rechtsverordnungen.

JW. 1922, 308 ist eine Entscheidung des KG. mitgeteilt, die sich mit der Form der Veröffentlichung von Rechtsverordnungen des Reichs beschäftigt. Sie kommt zu dem Ergebnis, daß diese Rechtsverordnungen zu ihrer Gültigkeit im Reichsgesetzblatt veröffentlicht werden müssen. Die Entscheidung, die vorzüglich begründet ist, wird von ihren beiden Kritikern bekämpft, sie steht auch in bewußtem Gegensatz zu RGSt. 55, 119. Trotzdem ist ihr m. E. mit allem Nachdruck beizupflichten. Es kann nicht genug begrüßt werden, daß das KG. den Mut hat, seine alte, wohlbegründete Ansicht aufrechtzuerhalten.

Bis zum Kriege war das Publikationswesen für Rechtsverordnungen — im Gegensatz zu bloßen Verwaltungsverordnungen und Dienstanweisungen, die hier nicht interessieren — noch durchaus erträglich. Die erstklassige Theorie verlangte nahezu einstimmig Veröffentlichung im Reichsgesetzblatt als Gültigkeitserfordernis (so Laband, Jellinek, Haenel), weniger weil sich das aus dem Wortlaut des Gesetzes herausdestillieren ließ, sondern weil sie erkannte, daß es sich dabei um „richtiges Recht" handelte, daß man dem Staatsbürger nicht zumuten dürfe, Bestimmungen zu erfüllen, die ihm zwar nicht zugänglich gemacht oder nicht so zugänglich gemacht waren, daß er wußte, wo er sie zu finden hatte. Die Praxis des RG. stand zwar auf anderem Standpunkt, ebenso die Handhabung der Reichsregierung, die sich in gewissem Umfang noch des Zentralblatts und des Reichsanzeigers bediente. Aber das geschah doch in durchaus mäßigen Grenzen. Dabei war das Reichsgesetzblatt für jeden Staatsbürger bei jeder Postanstalt zum Preise von 1 ℳ für das Jahr beziehbar.

Was uns aber seit etwa 1916 im Publikationswesen geboten wurde, das ist nichts anderes als eine wüste Mißwirtschaft schlimmster Sorte, für die wir uns nachgerade gründlichst bedanken. Nicht nur, daß Reichsanzeiger und Zentralblatt täglich herangezogen wurden, jedes der zahlreichen, ständig wechselnden Ministerien benutzte seine schwer zugänglichen Amtsblätter, um darin unversehens Bestimmungen zu veröffentlichen, die nicht seinen Beamten, sondern dem Publikum galten, die diesem Pflichten auferlegten, und zwar, wie es zuletzt stereotyp hieß, unter Androhung von „Geldstrafen bis zu 100 000 ℳ". Jede der noch zahlreicheren Kriegsgesellschaften machte das nach, gründete ihr Blättchen und veröffentlichte darauflos. Dazu kamen dann noch die Landesbehörden in ähnlicher Weise. So erwuchs ein Zustand, in dem sich niemand mehr auskannte, mit Ausnahme etwa von einigen „augurenhaften Ministerialräten"; ein Geheimniswesen, das im Gegensatz zur Veröffentlichung steht. Daß im Ministerium des Innern noch „ungedruckte Richtlinien" für „Bekanntmachungsmaterial" liegen, das nützt dem Staatsbürger keinen Deut.

Am allerwenigsten im Volksstaat darf die Regierung ihren Bürgern ein so saloppes Verfahren und eine solche Rücksichtslosigkeit bieten. Wir verlangen, daß, wenn man uns Pflichten auferlegt, uns wenigstens die Möglichkeit gegeben wird, von derselben Kenntnis zu nehmen.

Und der Schluß? Ich will die Rechtsfrage hier nicht erörtern. Dafür beziehe ich mich auf das Urteil, von dem ich ausging. Es mag sein, daß weder die alte noch die neue Reichsverfassung eine bestimmte Vorschrift enthält. Aber mit Pressung des Gesetzeswortlauts werden staatsrechtliche Fragen überhaupt nicht entschieden. Die Entwicklung der letzten Jahre hat jedenfalls die gegnerische Ansicht ad absurdum geführt. Sie hat gezeigt, wie die Lebensbedürfnisse liegen, und woher man kommt, wenn jeder Behörde die Wahl freigegeben wird, wie sie veröffentlichen will. Deshalb ist die Auslegung, die das KG. der Verfassung gibt, die einzig zweckmäßige und richtige. Sie deckt sich, wie erwähnt, mit dem, was die feine Intuition eines Laband und Jellinek schon vor Jahrzehnten für richtig erkannte, und wenn dabei eine lange Liste halbverdauter, bandwurmlanger Verordnungen unter den Tisch fiele, so wäre das noch längst nicht das Schlimmste.

RA. Dr. Paul Wolf, Darmstadt.

Erhöhung der Wertgrenze für genehmigungsfreie Zuwendungen an juristische Personen und für den Erwerb von Grundstücken durch sie.

Vielfach unbeachtet ist in der Praxis die kürzlich erfolgte Änderung des pr. AG. BGB. Art. 6 und 7 geblieben. Das preuß. Ges. v. 28. März 1922 (GS. 77), das den farblosen Titel „Gesetz über die Erhöhung von landesrechtlich festgelegten Geldbeträgen" führt und in Anlehnung an das GeldstrafenG. v. 21. Dez. 1921 (RGBl. 1604) die Polizeistrafen, Zwangsstrafen und Kosten des Verwaltungsstreitverfahrens erhöht, ändert auch die Bestimmungen des pr. AG. BGB. über Erwerbsbeschränkungen für juristische Personen (§ 4).

1. Bisher unterlagen Schenkungen und Zuwendungen von Todes wegen von mehr als 5000 ℳ der staatlichen Genehmigung. Jetzt beginnt die Genehmigungspflicht erst bei mehr als 50 000 ℳ.

Die Änderung ist zeitgemäß und zu begrüßen. Zu bedauern ist, daß die steuerfreie Grenze noch immer bei 500 ℳ, — d. h. praktisch, infolge der Abrundung nach oben, bei 599 ℳ — ist. Die Revision dieser und anderer zahlenmäßiger Grenzen des Erbschaftssteuergesetzes und der übrigen Steuergesetze, die bei der Beratung des Steuerkompromisses im Reichstage vom RFM. zugesagt wurde, läßt leider länger auf sich warten. Dabei kann kein Zweifel darüber sein, daß die Besteuerung so winziger Beträge angesichts der Geldentwertung ein Unrecht ist. Dies gilt noch mehr für die Zuwendungen des § 35 ErbschStG. für gemeinnützige soziale Zwecke. Hier muß schnellstens der alte Zustand wieder hergestellt werden, wonach für sie eine weit höhere steuerfreie Grenze als für die gewöhnlichen Zuwendungen bestimmt war.

2. In gleicher Weise besteht die Genehmigungspflicht beim Erwerb von Grundstücken jetzt erst, wenn der Wert mehr als 50 000 ℳ beträgt.

3. In beiden Fällen findet § 4 des neuen Ges. auf alle beim Inkrafttreten noch nicht erledigten Angelegenheiten Anwendung.

RA. Dr. Alexander Philipsborn, Berlin-Wilmersdorf.

Entgegnung.

Zur Erbschaftssteuerpflicht beim Vermächtnis des Nießbrauchs an den Vater des Fideikommißerben.

Zelter bekämpft JW. 1921, 1069 die in dem Gutachten RFH. 3, 249 vertretene Ansicht, wonach bei dem Vermächtnis eines

Nießbrauchs nicht zu berücksichtigen ist, daß dem Vermächtnisnehmer an dem Gegenstand eine familienrechtliche (ehemännliche oder elterliche) Nutznießung zustehen würde.

Ich habe die entgegengesetzte Ansicht des RG. stets für falsch gehalten. Es lag eine Versuchung vor, so zu entscheiden, wenn jemand seinem Schwiegersohn den Nießbrauch an dem Erwerb seiner Enkel vermachte, die nach dem bisherigen Recht erbschaftssteuerfrei waren. Dann sprechen wenigstens Billigkeitsgründe dafür, von dem Wert des Nießbrauchs den Wert der elterlichen Nutznießung abzuziehen. Jetzt handelt es sich meist um den Nießbrauch des Sohnes, und was hier abgezogen wird, muß dem Erwerb der Enkel zugerechnet werden. Im ganzen dürfte der Steuerfiskus in vielen Fällen bei der Ansicht des RG. besser wegkommen.

Der RFH. führt m. E. durchaus richtig aus, eine familienrechtliche Nutzung müßte im Steuerrecht entweder immer oder gar nicht als Vermögensbestandteil gelten. Man kann höchstens hinzufügen: oder es müßte deutlich erkennbar sein, daß sie eine doppelte Natur haben sollte. Rechtsverhältnisse mit doppelter Natur gibt es im Zivilrecht und im Steuerrecht. Ich erinnere nur an die Gesamthand, die teils als Einheit, teils als Vielheit gilt (vgl. RFH. 7, 207) und den fiduziarischen Eigentümer, der bald als Eigentümer bald nicht als Eigentümer gilt. Jeder Jurist weiß, daß solche doppelten Naturen zu vielen Zweifeln Anlaß geben. Man sollte sich deshalb dagegen sträuben, die doppelte Natur eines Rechtsverhältnisses anzuerkennen.

Wenn man von der juristischen Konstruktion absieht, kann man sagen, der Vater wird beim Erwerb des Nießbrauchs am Vermögen seines Sohnes nur um die Differenz von Nießbrauch und Nutznießung bereichert. Es berührt aber eigentümlich, daß, wenn der Sohn einem volljährigen Sohn substituiert ist und dieser ausschlägt, die Bereicherung des Vaters durch diese Ausschlagung vermindert wird. Und daß andererseits der minderjährige Sohn eine größere Bereicherung erfährt als den durch den Nießbrauch verminderten Wert des Vermögens, läßt sich doch wohl nicht vertreten. Die Ansicht des RG. führt zu einer Menge von Zweifelsfragen, die nur angedeutet werden sollen. Was gilt als steuerpflichtiger Vermögenszuwachs, wenn nicht mehr der ganze Nießbrauch der Erbanfallsteuer unterliegt? Wie ist es, wenn entweder der Vater oder der Sohn stirbt oder wenn der Mutter der Nießbrauch vermacht war und der Vater stirbt? Ist die Vorerbschaft dem Nießbrauch gleich zu behandeln, etwa auch die befreite? Siehe besonders § 23 Abs. 2 Satz 2 ErbschStG.

Richtig ist, daß jemand bestimmen kann, A. soll den Nießbrauch erhalten, sobald er aus irgendeinem Grunde die väterliche Nutznießung verliert. Dann ist aber klar, daß ein betagtes Vermächtnis vorliegt. Und es ist vielleicht möglich, die Verfügung des Erblassers unter Umständen so auszulegen, z. B. gerade in dem Fall der Zuwendung des Nießbrauchs an den Schwiegersohn. Dann hat aber der Schwiegersohn vor dem Eintritt des Falles in keiner Beziehung den Nießbrauch als ein Vermögensrecht. Ferner ergibt sich nun aber auch, daß die Auffassung des RFH. dem Erblasser zwei Möglichkeiten bietet. Er hat die Wahl zwischen einem betagten und einem unbetagten Nießbrauch. Meist wird der letztere vom Standpunkt der Erbschaftssteuer günstiger sein. Und gerade diese Möglichkeit wird nach der Ansicht des RG. abgeschnitten.

Reichsfinanzrat Mirre, München.

Rechtsprechung.

Nachdruck der Entscheidungen nur mit genauer Angabe der Quelle gestattet; Nachdruck der Anmerkungen verboten! D. S.

A. Gerichte.

Reichsgericht.

a) Zivilsachen.

Berichtet von den Rechtsanwälten beim Reichsgericht Justizrat Dr. Bitter und Justizrat Dr. Schrömbgens.

[** Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts abgedruckt. — † Anmerkung.]

Reichsrecht.

Bürgerliches Gesetzbuch.

1. Wann ist eine Gesetzesverletzung durch den Richter schuldhaft?] †)

Aus den Gründen: Für das Verschulden des Grundbuchrichters geht das BG. im Eingange seiner Gründe davon aus, daß die Kläger keinen besonderen Beweis mehr zu erbringen hätten, wenn das Gesetz die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung verlangt, da der Grundbuchrichter im allgemeinen wissen müsse, was das Gesetz fordert. Am Schlusse seiner Gründe bemüht es sich jedoch, noch besondere Umstände, die für das Verschulden sprechen, zu ermitteln. Es nimmt an, daß der Grundbuchrichter übersehen habe, daß eine ihm vorgelegte Genehmigung des Vormundschaftsrichters sich auf etwas anderes und nicht auf die Bestellung der hier in Betracht kommenden Wegegerechtigkeit bezog, oder daß er bewußt von deren Beibringung abgesehen habe in dem irrigen Glauben, daß auch die beantragte Eintragung des Wegerechts eine Grundbuchberichtigung sei. Letzteres erachtet er aber als keineswegs entschuldbar, da es sich ja um eine Neubegründung, nicht um eine bloße Eintragung einer schon bestehenden Dienstbarkeit handelte und sie nur eine geringe Gegenleistung für die unentgeltliche Auflassung der Parzellen darstellte. Das wäre aber eine so grobe Verkennung der Tatsachen, nicht etwa ein Irrtum in der Rechtsauffassung, daß der Richter in keinem Falle von dem Vorwurfe mangelhafter Prüfung des Sachverhaltes freigesprochen werden könnte. Gegen diese Ausführungen bestehen erhebliche Bedenken. Zunächst ist die Auffassung so allgemein ausgesprochen, nicht richtig, daß gegenüber einer Gesetzesverletzung die Kl. des Beweises des Verschuldens überhoben seien und etwa dann die tatsächliche Vermutung für die Fahrlässigkeit spreche (JW. 1917, 931 Nr. 9). Insbesondere kann dies aber nicht gelten bei einem Tatbestand, der eine andere rechtliche Beurteilung als die schließlich für richtig erklärte keineswegs mit derartiger Sicherheit von vornherein für einen gewissenhaften Beamten als ausgeschlossen erscheinen läßt, daß sein etwa immerhin festzustellendes Versehen als ein zum Schadensersatz verpflichtendes Verschulden angesehen werden muß (JW. 1917, 972 Nr. 13). Nicht jede Verkennung eines Gesetzes und nicht jedes Versehen ist als eine die Verpflichtung zum Schadensersatz bedingende Fahrlässigkeit anzusehen (JW. 1909, 12 Nr. 4). Das RG. hat in zahlreichen Urteilen zu dieser Frage Stellung genommen und ausgesprochen, daß eine fahrlässige Amtspflichtverletzung nicht anzuerkennen sei, z. B. wenn der Beamte bei Auslegung unklarer oder lückenhafter Gesetzesvorschriften nicht die vom höchsten Gericht erst hinterher ausgesprochene Meinung trifft, wenn er mangels Vorliegens höhergerichtlicher Entscheidungen auf seine eigene Prüfung angewiesen ist und dann zu einer irrigen, immerhin nicht von vornherein unbedenklich abzuweisenden Ansicht gelangt, wobei auch andere Umstände, wie Arbeitsüberlastung oder erst so kurze Geltung der gesetzlichen Bestimmung in Betracht kommen kann, daß er weder durch Rechtsprechung noch durch Schrifttum in ausreichender Weise bei genügender Sorgfalt auf den richtigen Weg hätte hingewiesen werden müssen (RG. 59, 388; 85, 72; JW. 1906, 134 Nr. 3; Warn. 1909 Nr. 171; 1913 Nr. 140; JW. 1917, 972 Nr. 13). Dementsprechend wird man auch hier Bedenken tragen müssen, eine haftbarmachende Fahrlässigkeit des Grundbuchrichters für nachgewiesen anzusehen, selbst wenn man in der Frage der Genehmigungspflicht des Vertrages die Auffassung des BG. teilen wollte. An erster Stelle darf nicht außer acht gelassen werden, daß das BGB. kaum ein volles Jahr in Geltung war, als die maßgebenden Akte aufgenommen wurden, dann aber auch, daß die Sachlage durch die Zu-

---

Zu 1. Aus dem Urteil sind zwei Gesichtspunkte zu entnehmen, die ich beide für durchaus zutreffend halte:

a) Nicht jede unrichtige Anwendung eines Gesetzes durch den Richter enthält eine Fahrlässigkeit, und es läßt sich nicht einmal unterschiedlos eine tatsächliche Vermutung dafür aufstellen, daß sie eine solche enthalte.

Das muß in unserer Zeit mit ihrer rasenden Hochflut von oft unklaren, sich widersprechenden und in ihrem Verhältnis und Geltungsdauer vielfach zweifelhaften Gesetzen und Verordnungen ganz besonders gelten.

b) Es ist nicht ohne weiteres fahrlässig, wenn der Richter eine Rechtsansicht aufstellt oder befolgt, die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung verworfen wird. Und vor allem muß bei der Frage, ob die Entsch. gegen eine solche Rechtsprechung verstoße, nicht auf den Zeitpunkt der Gegenwart gesehen werden, sondern auf denjenigen des Ergehens der in Wahrheit rechtsirrigen Entscheidung oder Maßnahme.

Geh. JR. Prof. Dr. Oertmann, Göttingen.

sammenfassung von nur buchmäßigen und sachlichen Veränderungen eine derartig verwickelte war, daß es dem Grundbuchrichter schwerlich als eine vertretbare Fahrlässigkeit angerechnet werden kann, wenn er beides nicht ausreichend auseinanderhielt und etwa daher zu der irrigen, die Genehmigung des Vormundschaftsrichters für die Bestellung der Grunddienstbarkeit nicht für erforderlich haltenden Rechtsauffassung gelangte. Dabei ist zu beachten, daß mindestens wirtschaftlich die Auffassung nahe lag — wenn sie nicht wirtschaftlich sogar die allein berechtigte war —, daß die Kl. sich ihres Eigentums an den beiden schmalen Flächen nur soweit begeben wollten, daß ihnen die im Eigentum liegende Befugnis, darüber zu gehen, fahren und reiten usw., erhalten blieb, d. h. Eigentumsübertragung vorbehaltlich oder abzüglich des Wegerechts. Daß eine derartige Auffassung sogar als eine rechtliche für das alte (gemeine) Recht mehrfach im Schrifttum vertreten worden ist, ergibt sich aus den im BU. angeführten, sich eingehend damit auseinandersetzenden Ausführungen Dernburgs in seinen Pandekten. Auch RG. 3, 176/77 hat für das gemeine Recht hinsichtlich der reservierten Kaufgeldshypothek angenommen, daß das Grundstück als bereits beim Übergang in das Eigentum des Käufers mit der Hypothek belastet gewesen anzusehen sei. Hier käme auch ein Beschluß des OLG. Colmar v. 14. Juli 1915 (RJA. 14, 258) in Betracht, der für die bei Entgegennahme der Auflassung eines einem Minderjährigen vermachten Grundstücks, an dem einem Dritten vom Erblasser der Nießbrauch zugewendet war, vom gesetzlichen Vertreter der Minderjährigen vorgenommene Bestellung des Nießbrauchs die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts nicht für erforderlich erachtet und ausspricht, der Vormund könne ohne diese Genehmigung das Versprechen einer Grundstücksschenkung für das Mündel annehmen, auch wenn sich der Schenker dabei den Nießbrauch oder ein anderes Recht an dem Grundstück als Vorbehalt ausbedingt. Diese Auffassung wird von dem RGRKomm. (§ 1821 Anm. 4; § 1643 Anm. 1), ebenso von Staudinger (§§ 1821/22 Anm. 2d) geteilt, von Planck (§ 1821 Anm. 4) abgelehnt. Jedenfalls durfte doch der Umstand, daß in Rechtsprechung und Schrifttum der Gedanke der Eigentumsübertragung unter Vorbehalt eines Rechtes noch in jüngerer Zeit Vertretung gefunden hat, ausreichen, um Bedenken gegen die vom BG. angenommene, zum Schadensersatz verpflichtende Fahrlässigkeit des Grundbuchrichters zu erheben. Dazu kommt, wie das BG. selbst erklärt, daß die Gründe, aus denen der Richter die fehlende Genehmigung für die Servitut nicht gefordert hat, sich nicht mehr aufklären ließen, und es sich lediglich darauf beschränkt, das Vorliegen eines Versehens des Richters als das immer noch Wahrscheinlichste zu bezeichnen. Nur dadurch, daß es vom Bekl. den Nachweis verlangt, daß der Richter trotz der Vorschrift des Gesetzes nicht schuldhaft gehandelt habe, gelangt es zur Verurteilung. Diese Regelung der Beweislast ist aber, wie bereits bemerkt, für einen Fall, wie den vorliegenden, nicht zu billigen.

(Wr. F. w. G., U. v. 14. Dez. 1921; 537/21 V. — Düsseldorf.) [Sch.]

**2. Ein allgemeiner Satz des Inhalts, daß bei Verhinderung eines von zwei Gesamtgeschäftsführern der andere allein vertretungsberechtigt sei, läßt sich nicht anerkennen. Wirksamkeit der Bevollmächtigung eines Dritten durch die beiden Gesamtgeschäftsführer zur Mitunterzeichnung einer Urkunde, durch welche dem einen Gesamtgeschäftsführer Gewinnanteilsansprüche zugesichert werden.]†)

Die im Urkundenprozeß erhobene Klage stützt sich auf eine namens der bekl. GmbH. von W. i. V. und F. unterzeichnete Urkunde v. 2. Aug. 1920, worin dem Kl. E. zur Abfindung seiner Kapital- und Gewinnanteilsansprüche 90000 ℳ in näher fortgesetzten Raten sowie an rückständigem Gehalt 2200 ℳ zugeführt werden. Zur Zeit der Ausstellung der Urkunde waren die beiden einzigen Geschäftsführer der Unterzeichner F. und der Kl.; sie waren nur gemeinsam zur Vertretung befugt. Mit der Angabe, daß ihm 500 ℳ gezahlt worden seien, forderte der Kl. 91700 ℳ nebst Zinsen. Die Bekl. bestreitet, mangels Vertretungsmacht des W., der erst am 18. Aug. 1920 Geschäftsführer, und zwar Alleingeschäftsführer wurde, aus der Urkunde zu haften. Die Vorinstanzen geben der Klage statt. Die Revision hatte keinen Erfolg. Gründe: Das KG. meint, auf die Vertretungsmacht W.s komme es nicht an. Man könne von seiner Unterschrift ganz absehen, diejenige F.s genüge. Habe dieser an sich auch nur gemeinsam mit dem Kl. Vertretungsmacht für die Bekl. gehabt, so entscheide doch hier der Umstand, daß der Kl. an der Vertretung rechtlich verhindert gewesen sei. In solchem Falle müsse von zwei Gesamtgeschäftsführern einer GmbH. der nicht verhinderte als ermächtigt gelten, die Gesellschaft allein zu vertreten. Diese Begründung des Urteils wird von der Revision mit Recht angegriffen. Ein allgemeiner Satz des Inhalts, daß bei Verhinderung eines von zwei Gesamtgeschäftsführern der andere allein vertretungsberechtigt sei, läßt sich nicht anerkennen. Eine solche Bestimmung müßte durch den Gesellschaftsvertrag getroffen werden; schweigt dieser, so ist es Sache der Gesellschaftsversammlung, durch Ernennung eines anderweiten Vertreters oder durch Erteilung von Alleinvertretungsmacht an den nicht verhinderten Geschäftsführer Abhilfe zu schaffen. Auch der Kommentar von Staub-Hachenburg, GmbH., auf den sich das KG. beruft, steht ihm nicht zur Seite (vgl. § 35 Anm. 21, 4. Aufl. S. 408). Daß aber das Statut der Bekl. eine Bestimmung enthalte, wie sie nach Ansicht des Vorderrichters aus dem Gesetze folgen soll, behauptet der Kl. nicht. Gleichwohl kann die Revision keinen Erfolg haben. W. hat als Vertreter („i. V.", in Vollmacht) unterzeichnet, und zwar mit Wissen und Willen der beiden Geschäftsführer; indem F. mitunterschrieb und der Kl. die Urkunde aus W.s Hand entgegennahm, haben beide ihm zu der abgegebenen Erklärung Vollmacht erteilt. Gegen die Wirksamkeit dieser Bevollmächtigung sind Bedenken aus § 181 BGB. nicht zu erheben. Die angeführte Vorschrift verfolgt keine Zwecke rechtspolizeilicher Natur, ist vor allem kein Verbotsgesetz. Sie untersagt dem Vertreter nicht die Vornahme jedes Rechtsgeschäfts, bei dem seine Interessen mit denen des Vertretenen zusammenstoßen, sondern beabsichtigt nur, den aus dem Wesen der Willenserklärung sich ergebenden Zweifel zu lösen, ob und inwieweit Erklärungen eines Vertreters an sich selber rechtswirksam sind. Demgemäß hat auch das RG. schon öfter zum Ausdruck gebracht, daß § 181 nur auf die Art des Zustandekommens der Rechtsgeschäfte, nicht auf die zugrunde liegenden Interessen bezogen werden darf (z. B. RG. 76, 92 f.; 102, 411). Ein Rechtsgeschäft des Kl. mit sich selbst lag aber weder in der Erteilung der Vollmacht, denn das war ein Geschäft, das er mit W. vornahm, noch in der Annahme des Schuldanerkenntnisses, denn dadurch gab er der Bekl. gegenüber eine Erklärung ab. Nur das kann sich fragen, ob nicht andere Gründe als § 181 dazu nötigen, die Bevollmächtigung W.s für unwirksam zu erachten. Hätte der Kl., indem er die Vollmacht erteilte, mit W. kolludiert oder sonstwie in einer gegen die guten Sitten verstoßenden Weise der Bekl. vorsätzlich Schaden zugefügt (vgl. § 826 BGB.), ja hätte er dadurch auch nur seine Pflichten als Geschäftsführer verletzt, so müßte ihm die Möglichkeit abgesprochen werden, Rechte aus dem mit dem Bevollmächtigten geschlossenen Vertrage herzuleiten. Von alledem ist indes im vorliegenden Falle keine Rede. Die Bekl. macht dem Kl. aus

---

Zu 2. Stellungnahme zu dem vollen Prozeßstoff ist ausgeschlossen, da der Aufrechnungsgegenanspruch des Bekl. am Schlusse der Begründung nur kurz erwähnt wird. Der Tatbestand erscheint auch insofern widerspruchig, als oben gesagt wird, die Bekl. bestreite, mangels Vertretungsmacht des W. aus der Urkunde zu haften, während unten hervorgehoben wird, daß die Bekl. dem Kl. aus der Entstehung der Urkunde keinen Vorwurf mache. Wir halten uns an die Tatsachen, die durch obige Begründung in den Vordergrund des Interesses gerückt sind.

Offenbar wollte der Geschäftsführer E. seine Ansprüche gegen die GmbH. schnell durchgeführt sehen, und es kam ihm zwecks Beschreitung des Urkundenprozesses auf die Herstellung einer Beweisurkunde über seine Ansprüche an. Da gemäß Gesellschaftsvertrag Kollektivgeschäftsführung von E. und F. angeordnet war und E. die seine Ansprüche gegenüber der Gesellschaft feststellende Urkunde nicht selbst unterzeichnen zu dürfen glaubte, bestellte E. in Übereinstimmung mit F. den W. als seinen Vertreter, und W. und F. unterzeichneten die Urkunde, auf Grund deren sämtliche Instanzen einschließlich des RG. die Klage durchdringen ließen. — Die Entscheidung ist richtig, m. E. aber aus ganz anderen Gründen als denen des RG.

Im Prozeß scheint — ohne Akteneinsicht bleibt auch dies unklar — übersehen zu sein, daß die vom Kl. vorgelegte Urkunde, um deren Bedeutung sich der Streit dreht, weder ein Schuldanerkenntnisvertrag, noch sonst eine konstitutive Urkunde zu sein braucht, daß sie vielmehr im Urkundenprozeß lediglich die Funktion eines Be-

der Entstehung des Schuldscheins keinen Vorwurf; sie wendet überhaupt gegen den Klaganspruch nichts weiter sachlich ein, als daß sie mit einer damit nicht zusammenhängenden Gegenforderung aufrechnet. Alsdann aber ist sie durch die Erklärung W.s und F.s verpflichtet. Bei dieser Sachlage braucht auf die Hilfserwägung des angefochtenen Urteils, W. habe, nachdem er am 18. Aug. 1920 Geschäftsführer geworden sei, durch Zahlung der 500 ℳ das Schuldanerkenntnis genehmigt, nicht eingegangen zu werden.

(A. Ex- u. Import-GmbH. w. E., U. v. 17. Febr. 1922; 442/21 II. — Berlin.) [B.]

**3. Ist gegen obrigkeitliche Maßnahmen des Staates der Rechtsweg zulässig?]†)

Am 20. Febr. 1919 erließ die provisorische republikanische Landesregierung Sachsen-Weimar-Eisenach eine Bekanntmachung (Weimarisches RegBl. S. 49), in welcher es heißt: § 1. Sämtliche zum Kronfideikommißvermögen, sowie sämtliche zum Sondervermögen des vormaligen Großherzogs von Sachsen, des Großherzoglichen Hauses und seiner Mitglieder gehörenden Gegenstände, soweit sie innerhalb Sachsen-Weimars befindlich sind, werden hiermit vorläufig mit Beschlag belegt. Die Verwaltung wird dem Staatsministerium, Departement der Finanzen, übertragen. Im § 2 ist noch angeordnet, daß in Ausübung der Eigentums- und Verfügungsrechte an den erwähnten Vermögensmassen der vormalige Großherzog und die sonstigen Genannten durch das Ministerialdepartement der Finanzen oder durch die von diesem beauftragte Behörde mit voller rechtlicher Wirkung vertreten werden. Verfügungen des vormaligen Großherzogs und der sonstigen Genannten über die beschlagnahmten Gegenstände werden für unwirksam erklärt. Zuwiderhandlungen werden den allgemeinen Bestim-

---

weismittels im Sinne des § 592 ZPO. zu erfüllen hatte. In Frage steht materiell nur der Bestand des klägerischen Kapital- und Gewinnanteilanspruches, der sich im vorliegenden Prozesse, vom Eid abgesehen, auch durch andere Mittel beweisen ließ, z. B. durch die Handelsbücher der Bekl. Kläger wollte seinen Anspruch aber offenbar von vornherein liquid gestalten und eine Urkunde vorlegen. Dazu hätte m. E. die Unterschrift des F. genügt. Die vorliegende Urkunde hat ihre Beweiskraft dadurch nicht verloren, daß neben F. noch ein anderer, vielleicht nicht berufener Vertreter mit unterzeichnet hatte; denn sie brauchte keine Willenserklärung der GmbH. zu sein. „Zeichnung" durch die Kollektivgeschäftsführer war nicht nötig. Von diesem Standpunkt ist die Untersuchung der Frage, ob W. Vertretungsmacht hatte, unerheblich.

Aber auch wenn man der Begründung des RG. folgt, ergeben sich Bedenken. Das KG. war, ohne daß sein rechtlicher Standpunkt sonst erkennbar ist, von dem Satz ausgegangen, daß es auf die Vertretungsmacht des W. nicht ankomme, da wegen der rechtlichen Behinderung des E. der andere Geschäftsführer F. auch allein hätte unterzeichnen können. Hiergegen wendet sich die Revision, und das RG. lehnt diesen Standpunkt gleichfalls ab. Damit geht die Untersuchung auf die andere Frage des Gesellschaftsrechts über: Durften E. und F. für E. einen Unterbevollmächtigten für das fragliche Schuldanerkenntnis ernennen? — Das KG. hat für seine Ansicht in der Handelsrechtsgesetzgebung immerhin einen Anhalt. Einerseits läßt § 125 Abs. 2 HGB. bei der offenen Handelsgesellschaft zu, daß die Kollektivvertreter einzelne von ihnen zur Vornahme bestimmter Geschäfte ermächtigen, und das Entsprechende gestattet § 232 Abs. 1 HGB. dem Vorstande der Aktiengesellschaft. Im vorliegenden Falle wird aber ein extraneus bestellt, und ferner spricht der § 35 Ges. GmbH., der sich sonst stark an jene Bestimmungen des HGB. anlehnt, nicht einmal die Ermächtigung der Kollektivgeschäftsführer zu einer Regelung inter se aus. Es wird im Abs. II vielmehr ausdrücklich verlangt, daß die Erklärung und Zeichnung durch sämtliche Geschäftsführer erfolge. Sie sind Vertreter zur gesamten Hand. Jede Änderung bedarf nach § 39 der Registereintragung. Das KG. ging danach von unzutreffender Grundlage aus.

Das RG. zieht die Urkunde offenbar allein hinsichtlich ihrer Gültigkeit als materielles Schuldanerkenntnis in Betracht. Wenn wir von diesem, oben unsrerseits abgelehnten Standpunkt aus fragen, ob E. und F. den W. als Vertreter bestellen konnten, so ist dem RG. darin zwar beizutreten, daß sich aus § 181 BGB. keine Bedenken ergeben. Wenn das RG. dabei allerdings betont, daß § 181 nicht den Charakter eines Verbotsgesetzes habe, so wäre darauf hinzuweisen, daß RG. 51, 426 von dem verbotswidrigen Vertragschließen des Vertreters mit sich selbst spricht, das der absoluten Nichtigkeit verfalle. Aber die Gesellschaft wird nach § 36 Ges. GmbH. nur durch die in ihrem Namen von den Geschäftsführern vorgenommenen Rechtsgeschäfte verpflichtet. Sollte ein Schuldanerkenntnis im Sinne von § 781 BGB. zustandekommen, so handelte es sich um die Anerkennung einer Schuld, deren Bestand und Betrag nur auf Grund einer Prüfung der Geschäftsbücher der Bekl. feststellbar war. Es widerspricht aber offenbar der den Geschäftsführern erteilten Vollmacht, daß sie ihrerseits einen extraneus zur Einsicht der Bücher und zur Unterzeichnung einer Schuldanerkennung gegenüber einem der bevollmächtigenden Geschäftsführer als Gläubiger bestellen dürfen. Es steht hier nicht nur bloße Zeichnungssubstitution in Frage. Es liegen zwar einige Entscheidungen vor, die das Substitutionsrecht des Geschäftsführers einer Gesellschaft recht weitherzig behandeln (KG. 26, 100; 30, 158; BayOLG. 8, 42); im gegebenen Falle kommt es aber nicht in Frage; vielmehr würde mangels jeder für solchen Fall gegebenen Bestimmung des Gesellschaftsvertrages die Mitgliederversammlung einen Vertreter zu ernennen haben.

Geh. JR. Prof. Dr. A. Manigk, Breslau.

Zu 3 u. 4. Gegenüber beiden Urteilen erhebt sich das Bedenken, ob die zugrunde liegenden, für das Geltungsgebiet der

---

beiden Staatsgewalten als gültig angesehenen landesrechtlichen Normen mit dem Reichsrecht vereinbar sind. Die weimarische Bekanntmachung stellt, wie ein Vergleich ergibt, eine Rezeption der in eine zusammengezogenen Pr. Bek. v. 13. u. 30. Nov. 1918 (PrGS. 189, 193) dar. Von diesen ist daher auszugehen.

I. Ihr Inhalt ist folgender:

Durch die erste Bekanntmachung sind sämtliche Gegenstände „mit Beschlag belegt", die zum preußischen Kronfideikommißvermögen (KrFiV.) gehören. Ihre Verwaltung ist dem FM. übertragen. Hingegen ist ausdrücklich bestimmt, daß andere als die zum KrFiV. gehörigen, nämlich im Sondereigentum des Königs und der Kgl. Familie stehenden Gegenstände von der Beschlagnahme unberührt bleiben.

Durch § 1 Abs. 1 der Bek. v. 30. Nov. wird die erste „mit Rücksicht darauf, daß die Zugehörigkeit der einzelnen Vermögensgegenstände zum KrFiV. und zum Sondervermögen des Preußischen Königshauses zweifelhaft erscheint, dahin ergänzt, daß sämtliche Gegenstände, die zum Sondervermögen — sowohl zum Privateigentum wie zum Fideikommißbesitz — des vormaligen Königs von Preußen, des Königlichen Hauses und seiner Mitglieder gehören und in Preußen befindlich sind, vorläufig mit Beschlag belegt werden". Im übrigen vgl. die Inhaltsangabe in JW. 1922, 533 ff. Schon aus den angeführten Worten ergibt sich der Zweck, den die Staatsregierung bereits mit der ersten Bekanntmachung verfolgte. Sie ging von dem Standpunkt aus, daß das KrFiV. ausschließlich im Eigentum des Staates stehe. Da Preußen durch die Revolution eine Republik geworden war, so sollte das Staatseigentum wie dem Besitz so der Nutzung des bisherigen Königs und der Mitglieder des Kgl. Hauses entzogen werden. Daß dies der Zweck der ersten Bekanntmachung war, ergibt sich bereits aus ihrem Abs. 3, der das Privateigentum der betroffenen Personen von der Beschlagnahme ausnimmt. Hätte diese einen anderen Zweck gehabt, wäre sie etwa als politische Kampfmaßnahme gedacht gewesen, wie die Beschlagnahme über das Vermögen des Königs von Hannover und des Kurfürsten von Hessen in den Jahren 1868/9 (vgl. hierüber unten V), so war ihre Beschränkung auf das KrFiV. sinnlos. Wäre dies die Absicht der Staatsregierung gewesen, hätte man also den König und das Königshaus durch eine — wenigstens vorläufige — Entziehung ihrer finanziellen Mittel als politische Gegner unschädlich machen wollen, so wäre es unverständlich, daß man in diesem Falle nicht auch ihr Privatvermögen beschlagnahmt hätte.

Die ratio legis wird überdies noch klargestellt durch die angeführten Worte des § 1 Abs. 1 der zweiten Bek. Aus ihnen ergibt sich ein Mehrfaches: Beide Bekanntmachungen bilden ein Ganzes, denn jene wird durch diese „ergänzt", stellt also eine abschließende Regelung der durch die Bek. v. 13. Nov. nicht erschöpfend geordneten Materie dar. Diese Ergänzung aber, nämlich die Beschlagnahme auch des Sondervermögens erfolgt, weil zweifelhaft ist, inwieweit die im Besitz des Königs usw. befindlichen Gegenstände im Eigentum der Besitzer stehen oder zum KrFiV. gehören. Das letztere umfaßt auch Gegenstände, welche nicht Eigentum des Staates sind. Also war die in den beiden Bekanntmachungen vollzogene Gegenüberstellung eine unzutreffende. Das kann hier auf sich beruhen, weil die Unrichtigkeit dieser Abgrenzung für die Frage nach dem Zweck der Bekanntmachung unerheblich ist. Die beiden Bekanntmachungen bilden, wie bereits ausgeführt, ein einheitliches Ganzes. Die Darlegung ihres Zweckes, der in den erörterten Worten mit einer Deutlichkeit in die Erscheinung tritt, wie sie bei Gesetzen sonst selten ist, geht also dahin, die Vermögensauseinandersetzung vorzubereiten, die infolge der Revolution zwischen dem Staate auf der einen Seite und dem ehemaligen König usw. auf der anderen Seite erforderlich geworden war.

II. Nach preußischem Staatsrecht ist gemäß ÜbergG. § 9, wie der KompGH. (JW. 1922, 534) zutreffend hervorhebt, gegen die Bekanntmachung nichts zu erinnern (vgl. noch StenBer.

mungen des StGB. unterstellt. Der Kl., der frühere Großherzog, erblickt in der Bekanntmachung eine unzulässige Störung seines Besitzes, notfalls auch seines Eigentums, und hat gegen den „Staatsfiskus Weimar" Klage erhoben und beantragt, die — näher bezeichnete — Einrichtung des Schlosses E. aus der Beschlagnahme freizugeben. Die Klage wurde in den Vorinstanzen wegen Unzulässigkeit des Rechtsweges abgewiesen. Die Revision hatte Erfolg. Aus den Gründen: Für die Frage, ob eine Klage vor dem ordentlichen Richter erhoben werden darf, sind der Aufbau und der Antrag der Klage maßgebend. Der Kl. behauptet, als Besitzer und Eigentümer der streitigen Sachen in seinem Besitz und notfalls auch seinem Eigentum durch die Beschlagnahme gestört zu sein, und er verlangt Freigabe der Sachen aus der Beschlagnahme. Die Klage wendet sich also, wie der BR. zutreffend hervorhebt, unmittelbar gegen die Beschlagnahmeverfügung. Das durch diese Verfügung geschaffene Rechtsverhältnis ist nicht schon deshalb bürgerlichen Rechts, weil dadurch in Besitz und Eigentum des Kl. eingegriffen ist, entscheidend kommt vielmehr in Betracht, ob die Verfügung selbst auf dem Boden des bürgerlichen oder dem des öffentlichen Rechts ergangen, d. h. ob der Bekl. bei Erlaß der Verfügung dem Kl. als gleichberechtigte Person im Verkehr des Privatrechts gegenüberstand, oder ob er darin als Staat kraft obrigkeitlicher Gewalt dem seiner Herrschaft unterworfenen Kl. im Wege des Befehls und Verbots gegenübertrat, RG. 93, 255 (258). Nach der Annahme des BG. traf die letztere Möglichkeit zu. Die Landesregierung als Trägerin der obersten Staatsgewalt hat es für staatsnotwendig erachtet, die vermögensrechtliche Auseinandersetzung zwischen dem derzeitigen und dem ehemaligen Träger der Staatsgewalt durch eine vorläufige Beschlagnahme des fraglichen Vermögens zu sichern, und hat deshalb als Obrigkeit die erforderlichen Anordnungen getroffen. Die Auslegung, welche hier die Bek. v. 20. Febr. 1919 gefunden hat, kann in der Revisionsinstanz nicht nachgeprüft werden, denn es handelt sich um eine landesgesetzliche Norm, die nur für den ehemaligen Freistaat Sachsen-Weimar-Eisenach erlassen ist, § 549 ZPO. Im übrigen ist ein Rechtsverstoß nicht ersichtlich. Ohne Grund beruft sich die Revision auf die Ausführungen des RG. in der angeführten Entscheidung auf S. 259 oben. Dort wird ausgeführt, daß bei einer auf Grund des § 1004 BGB. erhobenen, also auf ein Privatrecht gestützten Abwehrklage der Rechtsweg ausgeschlossen ist, wenn schon nach dem Klagevortrage der abzuwehrende Eingriff auf Grund der Herrschaftsgewalt des Staates erfolgt ist. Gerade das trifft zu. Die Klage wendet sich gegen die Bek. vom 20. Febr. 1919, und diese ist von dem Staate als der herrschenden Obrigkeit erlassen. Der Staat als Träger von Vermögensrechten — als Fiskus, wie man ihn in dieser Eigenschaft früher zu bezeichnen pflegte — kann sich zur Sicherung seiner Vermögensrechte auch an den ordentlichen Richter wenden und vor diesem mit anderen Privatrechtssubjekten auf dem Boden der Gleichberechtigung verhandeln. Der Bekl. hätte also die Möglichkeit gehabt, zur Sicherung der von ihm beanspruchten Vermögensauseinandersetzung eine einstweilige Verfügung des Richters zu beantragen. Er hat das aber nicht getan, er hat vielmehr die ihm auch zustehenden Hoheitsrechte ausgeübt. Ein Fehlschluß der Revision ist es, die Maß-

---

Verfg. LV. 4818). Auch die spätere Gesetzgebung hat hier keine Veränderung herbeigeführt.

Für die Frage, ob die Bekanntmachungen mit dem Reichsrecht vereinbar sind, kommt es zunächst darauf an, ob ihnen eine Norm des Reichsrechts zur Zeit ihres Erlasses entgegenstand. Es wäre jedenfalls verfehlt, die Möglichkeit des Widerspruchs zu reichsrechtlichen Bestimmungen schon deshalb zu verneinen, weil durch die Revolution, jedenfalls für die Zeit der Vorgänge des November 1918, das staatsrechtliche Verhältnis Preußens zum Deutschen Reiche aufgelöst gewesen sei. Eine derartige Annahme würde an der Wirklichkeit vorbeigehen, hat auch weder in der Praxis noch im Schrifttum Anklang gefunden (Anschütz, RV. 8ff., 26, 273; Stier-Somlo, RV. 79ff.). Vielmehr geht die herrschende und zutreffende Meinung dahin, daß zwar ein Wechsel der Staatsform stattgefunden habe, daß aber das heutige Rechtssubjekt „Deutsches Reich" dasselbe sei wie dasjenige, für welches die Bismarcksche Verfassung gegolten hat. Von diesem Standpunkt aus wäre es auch abwegig anzunehmen, daß der bundesstaatliche Aufbau des Reiches eine Veränderung erfahren hätte. Jedenfalls hat sie nicht in der Richtung einer Lockerung des Verhältnisses der Einzelstaaten zum Reiche stattgefunden. Im Gegenteil vertraten der Rat der Volksbeauftragten und der Vollzugsrat des ASR. Groß-Berlin eine stark zentralistische Tendenz, die sich in ihrem politischen Gebahren und in den von ihnen gesetzten Rechtsnormen bekundet hat. Es hat erst einer kräftigen Gegenwirkung der öffentlichen Meinung außerhalb Berlins und der bundesstaatlichen Regierungen, insbesondere auf der Zusammenkunft vom 25. Nov. 1918, bedurft, um diese Entwicklung zurückzudämmen. Ist demnach durch die Revolution der bundesstaatliche Aufbau des Deutschen Reiches unberührt geblieben, so hat auch der Vorrang des Reichsrechts vor den Landesrechten unverändert bestanden. Daher waren die Revolutionsregierungen der einzelnen Staaten in der Ausübung der ihnen zustehenden Staatsgewalt nicht unbeschränkt. Vielmehr konnten sie nur insoweit tätig werden, als das Reichsrecht dem nicht entgegenstand. Das vorrevolutionäre Reichsrecht ist durch die Ereignisse des November 1918 nur insoweit berührt worden, als sich das entweder aus dem Wechsel der Staatsform oder aus ausdrücklichen Bestimmungen ergab (RG. 4. April 1919, JW. 733; OLG. Dresden 29. April 1920, JW. 1920, 720).

Der Rat der Volksbeauftragten hat diese Rechtsanschauung wiederholt bekundet. Die Reichsgesetze sind von den zuständigen Behörden des Reichs und der Länder fortdauernd angewendet worden, ohne daß Bedenken in dieser Beziehung durch die Tatsache der Revolution entstanden wären. Auch die preußische Regierung hat diese Anschauung betätigt (vgl. etwa den Aufruf v. 13. Nov. 1918, GS. 187).

Mithin ist das Verhältnis des Reichsrechts zum Landesrecht als solches durch die Revolution nicht berührt worden. Vielmehr bedarf es nach Maßgabe der aufgestellten allgemeinen Grundsätze bezüglich jedes vorrevolutionären Reichsgesetzes der Erörterung darüber, inwieweit es durch die Revolution aufgehoben ist.

III. Dem 7. ZS. kann beigestimmt werden, insoweit er annimmt, der vom Staat gegenüber seinen Gegnern geltend gemachte Anspruch auf Vermögensauseinandersetzung sei ein privatrechtlicher[1]). Ebenso ist der hieraus gezogenen Folgerung beizutreten, daß dieser Anspruch im Wege des Zivilprozesses, notwendigenfalls durch Antrag auf Erlaß einer einstweiligen Verfügung verfolgt werden kann. Soweit bei der Erörterung der Auseinandersetzung diese Seite der Angelegenheit berührt wurde, ist die Zulässigkeit des gerichtlichen Verfahrens für derartige Streitigkeiten auch nicht in Frage gezogen worden. Vgl. die Ausführungen der Abg. Glockner, Dietz, Wittemann. (Amtl. Ber. der Verfg. bad. NatVers. S. 534ff.) Den gleichen Standpunkt vertritt die Begründung des Gesetzentwurfs über die Vermögensauseinandersetzung zwischen dem Preußischen Staate und dem Preußischen Königshause. (Drucks. Verfg. Preuß. LV. 1919/20 Nr. 1722 S. 17.)

Eine einstweilige Verfügung ferner — ihre Zulässigkeit in concreto nach Maßgabe des § 935 ZPO. vorausgesetzt — konnte auf Grund des § 938 ZPO. die gleichen rechtlichen Wirkungen haben, welche durch die Bekanntmachungen herbeigeführt worden sind. (Stein, ZPO.[10] § 938.)

Ist insoweit dem 7. ZS. zu folgen, so vermag jedoch seine weitere Ausführung nicht zu überzeugen, daß der Gliedstaat denselben rechtlichen Erfolg, nämlich die Sicherung seiner privatrechtlichen Ansprüche nicht nur durch Verfolgung im ordentlichen Rechtsweg, sondern daneben noch durch Ausübung der „ihm auch zustehenden Hoheitsrechte" erreichen könne. Darin ist allerdings ihm und dem KompGH. beizustimmen, daß die weimarische Bek. v. 20. Febr. 1919 — und das gleiche gilt von den preußischen Bekanntmachungen — keine rein „fiskalische" Maßnahme war, wenn darunter eine Betätigung des Staates als Privatrechtssubjekt verstanden werden soll. Auch darin kann dem RG. schließlich gefolgt werden, als es annimmt, „der Staat" könne einen ihm zustehenden privatrechtlichen Anspruch entweder als Privatrechtssubjekt verfolgen oder durch Ausübung seiner hoheitlichen Gewalt. Aber kann dasjenige, wozu „der Staat", d. i. der souveräne Staat, befähigt ist, auch der Gliedstaat des Deutschen Reiches? Oder bestehen für ihn hier bundesstaatliche Bindungen durch die übergeordnete Rechtsordnung? Das ist, wie Triepel in ähnlichem Zusammenhang hervorgehoben hat, die Frage, die sich aus dem Verhältnis von Reichs- und Landesrecht ergibt (Triepel, Rechtsgutachten über die Ansprüche des Herzogs Karl Michael, Mecklenb.-Strel. 2. ord. LT. Vertr. Drucks. Nr. 10a, S. 14). Aus welchen Erwägungen das RG. zu seiner Stellungnahme gelangt ist, lassen die Gründe nicht erkennen. Jedenfalls versteht sich das nicht von selbst. Um die hier zu erörternde Frage noch einmal herauszustellen: Ist ein deutscher Bundesstaat „zur Sicherung der von ihm beanspruchten Vermögensauseinandersetzung" nicht auf Stellung eines Antrags auf Erlaß einer einstweiligen Verfügung beschränkt, kann er vielmehr an Stelle eines derartigen Antrages diese Sicherung durch Ausübung der „ihm auch zustehenden Hoheitsrechte" erreichen? Hierbei kann davon ausgegangen werden, daß die Bestimmungen über die Verfassung und das Verfahren der Gerichte durch die

---

[1]) Einen „Anspruch auf Vermögensauseinandersetzung" gibt es nicht. Vielmehr liegt eine Summe einzelner privatrechtlicher Ansprüche vor. Im folgenden wird der Kürze wegen dieser Ausdruck verwendet werden.

nahme des Bekl. als rein „fiskalisch" hinzustellen, weil sie letzten Endes Sicherungen auf dem Gebiete des Vermögensrechtes bezweckte. Nicht der erstrebte Zweck ist maßgebend, sondern der Inhalt der staatlichen Äußerung. Vergeblich beruft sich die Revision auf RG. 96, 215 ff. und 97, 179 ff. In der ersteren ist der Rechtsweg für eine Schadensersatzklage zugelassen, weil bei Gelegenheit der Ausübung von Staatshoheitsrechten durch Schießen in zu großer Nähe von Gebäuden eine Fahrlässigkeit begangen sein sollte. In dem zweiten Falle verlangte die Kl. auf Grund des preußischen Gesetzes v. 1. Aug. 1909 in Verbindung mit § 839 BGB. von dem preußischen Staat und einem Kreiskommunalverband Ersatz des Wertes von drei Kühen, weil diese ihr von dem Vorsitzenden des Kreisausschusses auf Anweisung des Regierungspräsidenten in ungesetzlicher Weise weggenommen worden seien, um die Kl. wegen ungenügender Butterlieferung zu bestrafen. Mit Recht hat das RG. damals angenommen, daß es sich nach Inhalt und Antrag dieser Klage um eine bürgerliche Rechtsstreitigkeit handele. Die Revision hat es so hinzustellen gesucht, als ob auch mit der Klage im gegenwärtigen Rechtsstreit Beamte des Bekl. für ungesetzliche Maßnahmen verantwortlich gemacht werden sollten. Dem widerspricht aber der Aufbau und Antrag der Klage. Aus der Annahme des BG., daß das sachsen-weimarische Gesetz über das Strafandrohungsrecht der Polizeibehörden v. 7. Jan. 1854 (RegBl. S. 17) nicht die Grundlage der Beschlagnahme bilde, zieht die Revision mit Recht den Schluß, daß dann eine Nachprüfung der Beschlagnahmeverfügung durch das thüringische Oberverwaltungsgericht ausgeschlossen sei. Wenn sie hieraus aber weiter folgern zu können meint, daß der ordentliche Rechtsweg gegeben sein müsse, so ist das irrig. Den dabei vorausgesetzten Rechtssatz, daß alle staatlichen Maßnahmen der Kontrolle entweder des Verwaltungsrichters oder des ordentlichen Richters unterliegen, gibt es nicht. Er ist auch nicht, wie die Revision meint, im § 13 GVG. ausgesprochen. Diese Vorschrift handelt nur von bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten und verweist sie vor die ordentlichen Gerichte, soweit nicht auch für sie, also für die bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten, die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichten begründet ist oder reichsgesetzlich besondere Gerichte bestellt oder zugelassen sind. Die Rechtmäßigkeit der Beschlagnahmeverfügung zu prüfen, hat der BR. abgelehnt. Vergebens bekämpft die Revision diesen Standpunkt. Die von einem Organ der Staatsgewalt zur Ausübung solcher Gewalt vorgenommene Handlung bleibt Amtshandlung, auch wenn sie den Gesetzen nicht entspricht. Sie wird dadurch nicht zu einer bloßen Privathandlung (vgl. RG. 93, 261). Auch gegen unrechtmäßige Amtshandlungen ist der Rechtsweg also nicht eröffnet. Ob eine Handlung rechtmäßig oder unrechtmäßig ist, kann der Richter erst prüfen, wenn die Frage in einem vor ihn gehörigen Verfahren aufgeworfen wird. Die Behauptung der Unrechtmäßigkeit genügt also nicht, um die Zuständigkeit des Richters zu begründen. Nicht um die Rechtmäßigkeit oder Unrechtmäßigkeit der Beschlagnahmeverfügung handelt es sich aber, wenn der Kl. behauptet, die Beschlagnahme sei nachträglich durch ein Gesetz wieder aufgehoben worden. Hier dreht sich der Streit um das Bestehen oder Nichtbestehen der Beschlagnahme. Ist sie aufgehoben, so enthält der Bekl. dem

---

Revolution unberührt geblieben sind. Ungeachtet der politischen Ereignisse sind diese Rechtssätze dauernd als in Geltung stehend angewendet worden. Das ist allgemein bekannt und bedarf keiner besonderen Darlegung.

IV. Für bürgerliche Rechtsstreitigkeiten sind die ordentlichen Gerichte nach Maßgabe des § 13 GVG. zuständig. In den ordentlichen Rechtsweg gehören der Arrestprozeß und der Arrestvollzug, worunter nach der Einteilung der ZPO. auch das Verfahren bei einstweiligen Verfügungen zu verstehen ist. (Stein a. a. O. vor § 915 I S. 823 ff.)

Für die bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten, um die es sich hier handelt, hat die reichsgesetzliche Bestellung oder Zulassung besonderer Gerichte nicht stattgefunden. Es bliebe demnach nur diejenige Möglichkeit des Ausschlusses des ordentlichen Rechtsweges, daß die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichten begründet ist. Das Reichsrecht scheidet in vorliegendem Fall wiederum aus. Eine verwaltungsgerichtliche Zuständigkeit ist durch das preußische Recht ebenfalls nicht begründet. Die Frage spitzt sich also dahin zu, ob die preußischen Bekanntmachungen für die von ihnen geregelte Vermögensauseinandersetzung durch Begründung der Zuständigkeit einer Verwaltungsbehörde den ordentlichen Rechtsweg ausschließen. Die Bejahung dieser Frage konnte zweifelhaft erscheinen. Zunächst spricht viel gegen die Annahme, daß durch GVG. § 13 die Landesgesetzgebung auch zur abweichenden Normierung des Verfahrens für einzelne Rechtsstreitigkeiten ermächtigt ist. Wäre das zulässig, so bliebe immer noch zu prüfen, ob, wie das durch die Beschlagnahmebekanntmachungen geschehen ist, die Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte für eine konkrete Streitigkeit nur für einen Teil des Verfahrens, nämlich in bezug auf die Sicherung des Anspruchs, ausgeschlossen werden kann. Aber diese Fragen können hier dahingestellt bleiben, weil zu verneinen wäre auf Grund des § 4 EG. zur ZPO. Durch diese Vorschrift wird die Freiheit der Landesgesetzgebung eingeschränkt, wie sie im übrigen auf Grund des § 13 GVG. besteht. (Stein a. a. O. II 988 zu § 4 EG. bei Anm. 1.)

Die vom Staat geltend gemachten Ansprüche sind privatrechtliche, nämlich auf Eigentum gestützte. Für derartige Ansprüche ist der ordentliche Rechtsweg gegeben. Er ist für sie nicht in Preußen ohne Rücksicht auf die streitenden Subjekte allgemein ausgeschlossen. Vielmehr gehören derartige Prozesse vor die ordentlichen Gerichte. Im vorliegenden Fall ist „der Fiskus", d. i. der preußische Staat als Privatrechtssubjekt, beteiligt. Zur Sicherung privatrechtlicher Ansprüche, die anderen Personen gegenüber dem vormaligen König usw. zustehen, ist der Rechtsweg durch die preußische Landesgesetzgebung nicht ausgeschlossen. Vielmehr sind die Bekanntmachungen die einzigen derartigen Normen. Ihr Zweck geht dahin, für die Gesamtheit der in der „Vermögensauseinandersetzung" enthaltenen Einzelansprüche eine Sicherung zu schaffen. Vermögensauseinandersetzungen finden auch sonst statt. Die Bekanntmachungen sind ergangen nicht zur Sicherung einer beliebigen Auseinandersetzung, sondern zur Sicherung derjenigen, welche infolge der Revolution zwischen dem Staat und dem bisherigen Landesherrn erforderlich geworden war. Es handelt sich um Ansprüche, wie sie der Art nach auch sonst gegen den ehemaligen Landesherrn und die übrigen beteiligten Personen entstehen können. Lediglich weil an dem streitigen Rechtsverhältnis der Fiskus beteiligt ist, sind sie von der preußischen Landesgesetzgebung besonders behandelt. Gerade eine derartige Unterscheidung verbietet § 4. Er ist ergangen im Hinblick auf die früheren Vorschriften des elsaß-lothringischen Rechts. Nach diesen waren Streitigkeiten aus der Verdingung öffentlicher Arbeiten und ähnlicher Rechtsverhältnisse, den „travaux publics" und „marchés publics" im Sinne des französischen Verwaltungsrechts, der Zuständigkeit der Zivilgerichte entzogen. Die Unterscheidung, die vorliegendenfalls von der preußischen Gesetzgebung gemacht ist, steht dem gleich, mit dem für unseren Zusammenhang unerheblichen Unterschied, daß dort für alle Prozesse bestimmter Art, hier für einen Prozeß der Rechtsweg ausgeschlossen ist. Aber hier wie dort sind aus der Gattung, dem Gegenstand oder der Art nach gleichartiger bürgerlicher Rechtsstreitigkeiten diejenigen abgesondert, in denen nach der Ausdrucksweise des § 4 „der Fiskus" Prozeßpartei ist. § 13 GVG., § 4 EG. zur ZPO. standen also dem Erlaß der Bekanntmachung entgegen.

Es bleibt aber die Frage, ob keine andere Norm des Reichsrechts eine Ermächtigung hierzu enthält.

V. Anlaß zu einer solchen Erörterung gibt EG. zur ZPO. § 5 Abs. 1 Satz 1.

Entsprechende Vorbehalte gelten für den Bereich der betreffenden Gesetze nach EG. zu GVG. §§ 2, 5, EG. zum BGB. Art. 57, GBO. §§ 83, 90, FGG. § 189, EG. zur StPO. § 4, StPO. § 71 Abs. 1, EG. zur KO. § 7. Durch diese Bestimmungen war für die Landesherren der monarchischen Einzelstaaten, die Mitglieder landesherrlicher Familien und die 1866 Depossedierten ein besonderer Rechtszustand geschaffen worden. Er ging dahin, daß nach Maßgabe der bezeichneten Normen für die angeführten Personen das allgemeine Recht nur subsidiär galt. In erster Linie war für sie das Landesrecht und im Rahmen desselben die Hausverfassung maßgeblich. (Schücking, Autonomie § 3 A bei Stengel-Fleischmann II S. 292 ff.)

Galten diese Bestimmungen noch zur Zeit des Erlasses der Bekanntmachungen, so bestand für diese — als Normen des Zivilprozeßrechts — eben im § 5 die erforderliche Ermächtigung. Aber sind diese Vorschriften, jedenfalls soweit sie eine öffentlich-rechtliche Sonderstellung zulassen, insbesondere also § 5, auch nach der Revolution noch in Geltung geblieben, nicht vielmehr eben durch diese unanwendbar geworden?

Zwar sind durch die Revolution die öffentlich-rechtlichen Vorrechte der bisherigen Landesherren und des hohen Adels nicht insgesamt aufgehoben. Man wird das allerdings bezüglich solcher Befugnisse anzunehmen haben, die mit der organschaftlichen Stellung dieser Personen im Staat unmittelbar zusammenhingen. Aber im übrigen sind Zweifel möglich, inwieweit die Tatsache der Revolution als solche eine derartige Aufhebung bewirkt hat, ohne daß es eines ausdrücklich hierauf gerichteten Rechtssatzes bedurft hätte. (Vgl. hierzu PrAdelsG. v. 23. Juni 1920 — GS. 367 — § 2 Abs. 1.) Diese, bisher noch nicht völlig geklärte Frage kann hier auf sich beruhen. Sie geht dahin, inwieweit durch die Revolution bestehende Rechtsverhältnisse aufgehoben sind. Für uns hingegen handelt es sich darum, inwieweit durch dieses Er-

Kl. den Besitz der streitigen Sachen ohne jeden Rechtsgrund vor. Die so begründete Klage wendet sich nicht gegen eine obrigkeitliche Maßnahme des Staates, sondern gegen den rechtlichen Angriff eines Dritten auf Besitz und Eigentum des Kl. Dabei ist es dann nur ein rechtlich nicht in Betracht kommender Zufall, daß der rechtlose Angreifer gerade der Staat ist. Der BR. durfte also die Frage nicht offen lassen, ob die Bek. v. 20. Febr. 1919 inzwischen aufgehoben ist. Insoweit ist die Revision begründet.

(H. W. w. S. W., U. v. 7. Juni 1921; 521/20 VII. — Jena.) [Sch.]

**4. Außerhalb seines Gebietes kann ein Staat Staatshoheitsakte nicht vornehmen; gegen solche Akte ist der Rechtsweg unzulässig. Wann handelt ein Staat hoheitsrechtlich, wann privatrechtlich?] †)

Der Bekl. damals noch ein selbständiger Bundesstaat des Deutschen Reiches, hat unter dem 31. Juli 1919 ein am 2. Aug. 1919 in der Gesetzessammlung für den Staat Gotha (S. 105) verkündetes Gesetz erlassen, in welchem es heißt: § 1. Das Gothaische Hausfideikommiß, das Lichtenberger Fideikommiß, das Ernst-Albert-Fideikommiß, die Schmalkaldener Forsten und das Hausallod des ehemaligen Herzoglichen Hauses, werden — vorbehaltlich der Rechte anderer Staaten — beschlagnahmt und in das Eigentum des Staates übergeführt. — § 2. Die Hofkammer wird aufgelöst. An ihre Stelle tritt . . . die Landesvermögensverwaltung . . . — § 4. Die Regierung wird ermächtigt, alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um den Besitz des Staates sicherzustellen. — § 5. Alle entgegenstehenden gesetzlichen Bestimmungen sind aufgehoben. — Auf Grund dieses Gesetzes hat der Bekl. dem Kl. den Besitz und die Verwaltung auch der in dem preußischen Kreise Herrschaft Schmalkalden gelegenen sogenannten Schmalkaldener Forsten entzogen. Zu diesen Forsten gehört die im Klageantrag genannte Parzelle. Der Antrag selbst geht dahin: 1. festzustellen, daß der Kl. fideikommissarischer Eigentümer ist der im Grundbuch von St. als Eigentum des Herzoglichen Sachsen-Gothaischen Gesamthauses aufgeführten Parzelle; 2. den Bekl. zu verurteilen, dem Kl. diejenigen Rechte wieder einzuräumen, die ihm als fideikommissarischem Eigentümer des genannten Grundbesitzes zustehen, insbesondere dessen Besitz und Verwaltung. — Die vom Bekl. erhobene Einrede der Unzulässigkeit des Rechtsweges ist von den Vorinstanzen verworfen. Die Revision hatte keinen Erfolg. Aus den Gründen: Darin ist der Revision beizupflichten, daß gerade nach den leitenden Sätzen des BU. der Rechtsweg für unzulässig erachtet werden müßte. Es wird dort ausgeführt, daß in der Vermögens-Auseinandersetzungsfrage die Parteien an sich gleichberechtigt auf privatrechtlichem Boden gegenüberstanden; daß insoweit das Rechtsverhältnis des Kl. zum Bekl. nicht auf der Unterordnung des Staatsbürgers unter die Staatshoheit beruhte; daß offenbar in Erkenntnis dieser Rechtslage der Bekl. anfänglich versuchte, auf gütlichem Wege mehr zu erreichen, als ihm nach dem Domänenabkommen zukam; daß Bekl. erst nach dem Scheitern der Vergleichsverhandlungen sich der Gesetzgebung bediente, um seine Ansprüche zu verwirklichen, deren Durchführung in anderer Weise aussichtslos erscheinen mußte. Daraus zieht der BR. den Schluß,

---

eignis vorrevolutionäre Rechtsnormen — hier § 5 EG. zur ZPO. — ihre Geltung verloren haben. Das ist ein von jenem verschiedenes Problem.

Man wird annehmen müssen, daß eine derartige Aufhebung erfolgt ist. Die angeführten Vorbehaltsbestimmungen sind mit der Umwandlung der deutschen Monarchien in Freistaaten obsolet geworden. Sie waren in die Rechtsordnung aufgenommen, um der überragenden Stellung der Landesherren in den deutschen Einzelstaaten auch auf dem Gebiete des Reichsrechts gerecht zu werden. Die deutschen Monarchien und die Angehörigen des landesherrlichen Hauses genossen auf Grund der Entwicklung der Rechtsordnung ihrer Staaten auch nach der Einführung des konstitutionellen Systems eine Bevorrechtigung. Es hätte einen Bruch mit dieser Entwicklung und zugleich die Vornahme eines vom Kaiserreich stets nach Möglichkeit vermiedenen Eingriffs in den inneren Aufbau der einzelnen Staaten bedeutet, wenn die Reichsgesetzgebung sie dem gemeinen Recht unterstellt hätte. Deshalb wurden die angeführten Vorbehaltsbestimmungen erlassen, die kein neues Recht schufen, sondern die Aufrechterhaltung des bestehenden Rechts, ungeachtet der Erstreckung der Reichsgesetzgebung auf die betreffenden Materien, ermöglichten. Die besondere Entwicklung der persönlichen Rechtsverhältnisse des Landesherrn und des landesherrlichen Hauses stand mit dem öffentlichen Recht der deutschen Einzelstaaten in engem Zusammenhang. Die organschaftliche Stellung des Monarchen führte dazu, daß für ihn neben den „Monarchenrechten" auch sonst, insbesondere in bezug auf den Gerichtsstand, Privilegien begründet waren. Und „in der Natur der Erbmonarchie", welcher Staatsform sämtliche monarchischen Einzelstaaten zugehörten, lag es begründet, „daß die Mitglieder der Familie, an welche das Thronfolgerecht geknüpft ist (der sog. regierenden Familie oder Dynastie), eine auch rechtlich besonders privilegierte Stellung" einnahmen. (Brie, Landesherrliches Haus § 1 bei Stengel-Fleischmann Bd. II S. 718.)

Mit der Revolution wurden die bisherigen Landesherren zu Privatpersonen. (W. Jellinek, Wilhelm II. in den Niederlanden, DJZ. 1919, 42; Poetsch RV.² Art. 109 Anm. 6.) Das gleiche gilt aber auch von den Mitgliedern der landesherrlichen Familie, da sie nur wegen ihrer verwandtschaftlichen Beziehung zum Landesherrn und wegen der staatsrechtlichen Bedeutung dieses Verhältnisses eine sonderrechtliche Stellung inne hatten.

Die Rechtsinstitute des Landesherrn und der landesherrlichen Familie sind durch die Revolution aus dem geltenden Recht verschwunden. Sie gehören nunmehr ausschließlich der Rechtsgeschichte an. Es gibt keine Personen mehr, in denen — vom Standpunkt des geltenden Rechts aus — der gesetzliche Tatbestand der uns hier beschäftigenden Normen seine faktische Verwirklichung fände. Durch den Wandel der Staatsform sind diejenigen Rechtsnormen aufgehoben, durch welche die alte Staatsform ihr rechtsinstitutionelles Dasein fand. So ist es anerkannten Rechtens, daß auch ohne besondere Gesetze auf Grund der Bestimmungen des StGB., die dem Landesherrn und der landesherrlichen Familie erhöhten strafrechtlichen Schutz gewährten, nach der Revolution eine Bestrafung nicht erfolgen könne. Um das Ergebnis zusammenzufassen:

Da es nach der Revolution keinen Landesherrn und keine landesherrliche Familie gab, so bildete § 5 EG. zur ZPO. keine Ermächtigung zum Erlaß der Bekanntmachungen.

VI. Eine letzte Norm, auf welche die Bekanntmachungen gestützt werden könnten, ist Art. 109 Satz 1 EG. zum BGB. Daß die von der Preuß. Staatsregierung vollzogene Beschlagnahme des Kronfideikommisses und des Sondervermögens eine Entziehung i. S. des Art. 109 ist, bedarf keiner Erörterung. Aber derartige Eingriffe sind nur zulässig, wenn sie „im öffentlichen Interesse" erfolgt sind. Das ist der Fall, wenn es sich um die Betätigung der „öffentlichen Verwaltung" handelt, nicht dann, wenn „im vermögensrechtlichen Interesse des Arars" (Grünhut, Enteign. R. 79) privatrechtliche Ansprüche des Staates verfolgt werden (O. Mayer VR.² II 18 ff.; Triepel a. a. O. 15). Der Staat ist zwar nicht begrifflich Privatrechtssubjekt, wenn er in vermögensrechtlichen Beziehungen steht. Diese ältere, der polizeistaatlichen Fiskuslehre entstammende Auffassung ist, wie ich an anderer Stelle dargelegt habe, durch die neuere Rechtsentwicklung überholt (vgl. meinen Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht 61 ff.). Nun sind aber die vom Staat als „Vermögensauseinandersetzung" erhobenen Ansprüche privatrechtlicher Natur (vgl. oben III.).

Gerade für diese rechtliche Natur einer solchen „Auseinandersetzung" bietet reichen Stoff der Streit über das Eigentum an der Herrschaft Schwedt (OTr. v. 24./28. Juli 1872 (Striethorsts Arch. 90, 1 ff.; die Geschichte des Streits bei Hermann Schulze, Hausgesetze III 582 ff.). Auch im jetzigen Streit hat die Begründung des von der Staatsregierung vorgelegten GE. ausdrücklich hervorgehoben, daß der Auseinandersetzungsvertrag „ein privatrechtlicher Vertrag" sei (a. a. O. 16), daß es sich, „allein um die Frage handelt, inwieweit die in Frage stehenden Vermögensmassen zum Privateigentum des Königshauses oder zum Privateigentum des Staats" gehören (a. a. O. 17). Also sind die Bekanntmachungen durch Art. 109 nicht gedeckt. Es würde übrigens eine Überspannung des Begriffs des „öffentlichen Interesses" im Sinne des Art. 109 bedeuten, wollte man annehmen, daß hierunter auch das Interesse des Staates an der Durchsetzung seiner privatrechtlichen Ansprüche zu verstehen wäre. Dadurch würde diesem Begriff eine Ausweitung gegeben, die über seine geschichtliche und dogmatische Bedeutung hinausginge, ihn praktisch unbrauchbar machte. Vielmehr ist gerade der Gegensatz zur „Förderung rein fiskalischer Zwecke" das wesentliche negative Kriterium dieses Tatbestandmerkmals. Legte man die entgegengesetzte Auffassung zugrunde, so könnte jeder denkbare Eingriff auf Art. 109 gestützt werden, da die Allgemeinheit an der Verwirklichung und Sicherung jedes privatrechtlichen Anspruchs des Staates letzten Endes finanziell beteiligt ist.

Daß die Bekanntmachungen nur zwecks Sicherung privatrechtlicher Ansprüche ergangen sind, ergibt sich zudem aus ihrer Entstehungsgeschichte. Wir verdanken diese Kenntnis u. a. dem Buche Kurt Heinigs „Hohenzollern". Wilhelm II. und sein Haus. Der Kampf um den Thronbesitz. Berlin 1921. Heinig war, wie er selbst berichtet (a. a. O. S. VII), in dem für die Auseinandersetzung federführenden Ressort, dem Finanzministerium, beschäftigt, und zwar durch „Mitarbeit an der Liquidation der Krone". Am 13. Nov. begab sich der damalige FinMin. Dr. Süderkum zum Min. des Königlichen Hauses und „erklärte, daß die

daß das Gesetz v. 31. Juli 1919 einem privatrechtlichen Zwecke diente, nicht einem Staatshoheitszweck, und daß der Eingriff in das Privateigentum des Kl., den es darstellt, ein privatrechtlicher ist, kein öffentlich-rechtlicher. Dieser Schluß ist nach zwei Richtungen hin von Rechtsirrtum beeinflußt. Unrichtig ist einmal die Annahme, daß der Staat sich stets auf dem Boden des Privatrechts bewegt, wenn es sich um sein Vermögen handelt. Will z. B. der Staat sein Vermögen vermehren, um seine staatlichen Aufgaben besser erfüllen zu können, und er führt deshalb durch Gesetz Monopole ein, so handelt der Staat öffentlich-rechtlich. Unrichtig ist ferner die Annahme, daß der verfolgte Zweck über den Charakter der Maßnahme entscheidet. Maßgebend ist weder der Zweck, noch auch, wie der BR. zutreffend hervorhebt, die Form der staatlichen Handlung, etwa die Gesetzesform, maßgebend ist vielmehr lediglich ihr Inhalt. Tritt der Staat den seiner Herrschaft unterworfenen Personen kraft obrigkeitlicher Gewalt im Wege des Gebots oder des Verbots gegenüber, so handelt er öffentlich-rechtlich, stellt er sich gleichberechtigt neben sie, lädt er sie etwa vor den ordentlichen Richter, um einen Streit auszutragen, so handelt er privatrechtlich (vgl. RG. 93, 255 ff.). Würde der BR. von diesen Gesichtspunkten ausgegangen sein, so würde er erkannt haben, daß der Bekl. bei Erlaß des Gesetzes v. 31. Juli 1919 öffentlich-rechtlich gehandelt hat. Er verließ damit den Boden des Privatrechts, auf dem er bis dahin mit dem Kl. als einem Gleichberechtigten über eine gütliche Einigung verhandelt hatte, er trat auf den Boden des öffentlichen Rechts, um im Wege staatlichen Zwanges das durchzuführen, was er anders nicht erreichen konnte.

Das BU. war aber aus folgenden Erwägungen aufrechtzuerhalten, die in ähnlicher Weise schon in dem Urteil des Landgerichts ausgesprochen sind. Nach einem anerkannten Grundsatz des zwischenstaatlichen Rechts endet die Staatshoheit eines jeden Staates an den Grenzen seines Gebiets. Da das im gegenwärtigen Rechtsstreit streitige Grundstück in Preußen liegt, so ist es der Staatshoheit des Bekl. nicht unterworfen. Der Bekl. konnte durch einen Staatshoheitsakt über dieses Grundstück nicht verfügen. Dessen ist er sich mehr oder weniger auch bewußt gewesen. Darauf deutet der im Gesetz v. 31. Juli 1919 zugunsten der Rechte anderer Staaten gemachte Vorbehalt hin. Allerdings hat diese Erkenntnis den Bekl. nicht abgehalten, auch das außerhalb Gothas belegene Eigentum des Kl. in das Gesetz v. 31. Juli 1919 einzubeziehen. Ist aber dieses Gesetz nicht ein Akt der für Preußen maßgebenden Staatsgewalt, so ist es für die in Preußen liegenden Forsten und damit auch für das streitige Grundstück überhaupt nicht als der Akt einer Staatsgewalt anzusehen. Der Kl. ist in seinem Eigentum und seinem Besitz durch die Handlung eines anderen verletzt, und nur einen rechtlich nicht in Betracht kommenden Zufall bedeutet es, daß der andere ein auswärtiger Staat ist. Weil dieser auswärtige Staat in Preußen Staatshoheitsakte nicht vornehmen kann, so darf er auch seinerseits in Preußen sich nicht darauf berufen, daß er einen Staatshoheitsakt vorgenommen habe. Danach ist der Rechtsweg für die erhobene Klage zulässig. Was die Revision gegen diese Folgerungen ausführt, ist nicht schlüssig. 1. Das LG. in Meiningen ist für die erhobene Klage, wie auch die Revision nicht verkennt, nach § 24 ZPO.

---

gegenwärtige Regierung sich genötigt sehe, sich um den Vermögensbesitz des bisherigen Herrscherhauses zu kümmern und zu eigenen Maßregeln zu greifen, falls nicht der Herr Minister des Königlichen Hauses sich mit seinen Behörden und Beamten der Regierung für die Verwaltung zur Verfügung stelle".

„Sehr bald stellte sich heraus, daß der Umfang dieser Beschlagnahme nicht genügte. Die Vermögensmassen des Kroneigentums und des Hohenzollernschen Privatbesitzes waren zu sehr mit einander verkettet, zum andern stiegen Zweifel grundsätzlicher und praktischer Art auf. Die Beschlagnahme war auszudehnen. Am preußischen Vorbild von 1866 gegenüber Kurhessen wurde von dem Ministerialdezernenten studiert, wie so etwas zu machen sei. Dann fabrizierte man im wesentlichen als Abklatsch eine weitere Verordnung zur Beschlagnahme des Vermögens des Preußischen Königshauses. Damit war der Gesamtbesitz der Hohenzollern erfaßt." Man war sich „allerseits", nämlich auf seiten des Königshauses und der Regierung, „durchaus im Klaren ..., daß die Beschlagnahme keine Enteignung darstellen solle, diese auch nicht einleite".

Diese Angaben sind in mehrfacher Beziehung wertvoll. Einmal bestätigen sie das Ergebnis, das schon aus dem Wortlaut der Bekanntmachungen und ihrem inneren Zusammenhang gewonnen werden konnte: Daß sie nämlich lediglich erlassen worden sind zur Sicherung der vermögensrechtlichen Ansprüche, die der Staat dem Königshaus gegenüber hatte oder zu haben glaubte, mit Rücksicht auf die „unklaren Besitztitel, die bei manchen Objekten obwalten" (FM. Südekum in StenBer. Versg. LV. 4808).

Weiter aber enthält der Bericht Heinigs den Hinweis auf die Gesetzgebung der Jahre 1868/9 als rechtsgeschichtliches Vorbild der zweiten Bekanntmachung, auf die auch Südekum verweist (a. a. O. 4809). Ein Vergleich bestätigt, daß eine derartige Entlehnung tatsächlich stattgefunden hat. Er ist aber zugleich geeignet, die bisherigen Ausführungen über die Beschlagnahmen von 1918 als Maßnahmen zur Sicherung privatrechtlicher Ansprüche des Staates zu stützen. Die zweite Bekanntmachung kann nur bei oberflächlicher Betrachtung mit Heinig (a. a. O. 73) „im wesentlichen als Abklatsch" des Gesetzes bezeichnet werden. Hingegen zeigt eine genaue Gegenüberstellung, daß hier wesentliche Unterschiede bestehen.

Durch Kgl. VO. v. 2. März 1868 waren die der preußischen Staatsgewalt unterworfenen Vermögensobjekte des Königs Georg von Hannover beschlagnahmt. Diese Beschlagnahme war erfolgt, weil der ehemalige König die debellatio Hannovers nicht anerkannte und mit dem Ziel auf Wiederherstellung des früheren Königreichs politisch tätig war. Um eine Verwertung seines Vermögens für diese, dem preußischen Staatsinteresse entgegengesetzten Bestrebungen zu verhindern, wurde die Beschlagnahme ausgesprochen (vgl. Ber. des StaatsM. im PrStAnz. v. 3. März 1868). Aus diesem Grunde bestimmte die VO., daß aus den beschlagnahmten Gegenständen neben anderen Ausgaben auch „die Maßregeln zur Überwachung und Abwehr der gegen Preußen gerichteten Unternehmungen des Königs Georg und seiner Agenten zu bestreiten" seien (sog. Welfenfonds).

Auf Grund der gleichen politischen Lage und zu dem gleichen Zweck wie die VO. erging das ihr nachgebildete Ges. v. 15. Febr. 1869. (StenBer. AbgH. 1868/9, Drucks. Nr. 10 Nr. 198. Aus den parlamentarischen Verhandlungen besonders die Bismarcksche Rede v. 30. Jan. 1869, StenBer. Abg. 1868/9 S. 1395 ff.; StenBer. Herrenhaus 1868/9. Drucks. Nr. 95, Nr. 110.)

Die VO. und das Gesetz sind zur Abwehr von Unternehmungen ergangen, welche gegen den territorialen Bestand des preußischen Staates gerichtet waren. Eine Abwehr derartiger Unternehmungen wäre heute nicht tatbestandsmäßig im Verhältnis zu Art. 109. Vielmehr war im November 1918 und ist heute hierfür, insbesondere auch zur Vermögensbeschlagnahme, Reichsrecht maßgeblich (vgl. StGB. §§ 81 ff. bes. § 91). Hingegen ergab sich die Zuständigkeit Preußens zu solchen Maßnahmen 1868/69 trotz seiner Zugehörigkeit zum Norddeutschen Bund daraus, daß dieser damals noch keine gemeinsame Gesetzgebung über das Strafrecht und das gerichtliche Verfahren hatte.

Weiterhin aber zeigt die Gegenüberstellung neben dem aus der Verschiedenheit der betroffenen Vermögensobjekte herrührenden, für unsern Zusammenhang unwesentlichen Unterschied, noch einen weiteren. Es fehlt die Anordnung, daß aus den beschlagnahmten Gegenständen die Kosten der Bekämpfung solcher Betätigung des vormaligen Königshauses zu bestreiten seien, die auf die Wiedereinführung der Monarchie gerichtet sind. Gerade die Weglassung dieser Bestimmung in der zweiten Bekanntmachung läßt ihren Unterschied von dem im übrigen genau nachgeahmten Gesetz von 1869 hervortreten. Allerdings wurde — um bei den Worten Heinigs zu bleiben — „am preußischen Vorbild von 1868 ... studiert, wie so etwas zu machen sei". Aber gerade dieses Studium führte dazu, die angeführten Worte wegzulassen. Hätte man 1918 den gleichen Zweck verfolgt wie 1868 und 1869, so würde bei der Anlehnung an die damaligen Bestimmungen nichts näher gelegen haben als die vollständige Übernahme des § 2 Abs. 3 des Ges. von 1869. Es ist aber gerade derjenige Teil des Gesetzes nicht übernommen, durch welchen der politische Kampfzweck, dem es diente, seine rechtsinstitutionelle Verwirklichung fand. Nichts ist geeigneter, den Unterschied beider Maßnahmen deutlicher zu veranschaulichen. Durch die VO. und das Gesetz der sechziger Jahre wurde das Vermögen beschlagnahmt. Außerdem wurden Eingriffe in Substanz und Erträge für die erwähnten Zwecke zugelassen. Letztere sind 1918 nicht angeordnet. Also ist ihr Zweck ein verschiedener: Damals politisches Kampfmittel, jetzt Sicherung privatrechtlicher Ansprüche. Auch EG. zum BGB. Art. 109 enthält, wie die letzten Darlegungen ergeben, keine Ermächtigung der Landesgesetzgebung zu den Bekanntmachungen.

VII. Das Ergebnis geht also dahin, daß die Bekanntmachungen zur Zeit ihres Erlasses mit dem Reichsrecht unvereinbar waren. Aus dem Rangverhältnis des Reichsrechts zum Landesrecht folgt ihre Nichtigkeit. Daher bedarf es keines Eingehens auf das spätere Reichsrecht, dem übrigens für unsere Frage nichts zu entnehmen wäre.

Ist aber das gewonnene Ergebnis richtig? Widerspricht es nicht vielmehr der Billigkeit, daß die neuen Machthaber zur Sicherung der Auseinandersetzung des Staates mit dem bisherigen Königshaus auf die Beschreitung des ordentlichen Rechtsweges beschränkt sind? Gewiß berührt das auf den ersten Blick eigentümlich.

als das ausschließlich zuständige Gericht der belegenen Sache angerufen worden. Schon in der Ausschließlichkeit dieses Gerichtsstandes für unbewegliche Sachen spiegelt sich die Staats- und Gebietshoheit wieder. Der Staat duldet nicht, daß fremde Richter über die in seinem Bereich liegenden Grundstücke urteilen. Wenn es deshalb auch eine — auf das Verhältnis der deutschen Länder untereinander allerdings nicht anwendbare — anerkannte Rechtsregel des zwischenstaatlichen Rechts ist, daß ein Staat vor den Gerichten eines anderen Staates auch in rein privatrechtlichen Streitigkeiten nicht belangt werden darf, so wird doch davon die ebenso anerkannte Ausnahme gemacht, daß bei dinglichen Klagen jeder Staat dem Gerichtsstand der belegenen Sache unterworfen ist (vgl. RG. 62, 165ff., Löning in der Festgabe für Fitting S. 267). Die Revision meint nun, daß das LG. in Meiningen als gothaisches Gericht geurteilt habe. Dabei übersieht die Revision, daß Gotha an dem gemeinschaftlichen LG. in Meiningen niemals beteiligt gewesen ist — nur Coburg war es —, und vor allem, daß das LG. in Meiningen angerufen worden ist, weil die preußischen Gebietsteile, in denen die Schmalkaldener Forsten liegen, zu diesem LG. gehören. Das LG. hat also als preußisches Gericht gesprochen, und dasselbe gilt von dem OLG. 2. Die Revision sucht weiter auszuführen, daß das Gesetz v. 31. Juli 1919 sich nur gegen den Kl. richte, und daß dieser als gothaischer Staatsbürger die gothaische Staatsgewalt anerkennen müsse. Dabei übersieht die Revision, daß in dem Gesetz v. 31. Juli 1919 auch eine Verfügung über preußisches Land liegt, daß diese unzulässig war und von dem Staate Preußen und seinen Organen, zu denen auch seine Richter gehören, nicht anerkannt werden kann. 3. Der von der Revision aufgestellte Rechtssatz, daß jedes deutsche Land das Recht eines anderen Landes respektieren muß, ist grundsätzlich richtig, nur bedingt, wie schon erwähnt, die Gebietshoheit gewisse Ausnahmen. Das Reich kann in den verfassungsmäßig bestimmten Grenzen in die Gebietshoheit der einzelnen Länder eingreifen, daraus ist aber für das Verhältnis der einzelnen Länder zueinander nichts herzuleiten. 4. Die Schmalkaldener Forsten mögen als Teile des dem früheren Herrscherhause von Sachsen-Gotha gehörigen Fideikommisses der Fideikommißgesetzgebung des Staates Gotha unterliegen oder wenigstens unterlegen haben, das Gesetz vom 31. Juli 1919 hat aber mit der Fideikommißgesetzgebung als solcher nichts zu tun. Schon damit erledigen sich alle weiteren, von der Revision zu diesem Punkt gezogenen Schlüsse. 5. Der Vertrag v. 14. Sept. 1866 (Gothaische GS. 1865 bis 1867 S. 267) war kein „Staatsvertrag", kein Vertrag zwischen Preußen und Gotha, sondern ein Vertrag zwischen dem König von Preußen und dem Herzog von Gotha. Die Länder waren unbeteiligt, denn die Herrschaft Schmalkalden gehörte damals noch nicht zu Preußen und Gotha erwarb sie nicht. Abgesehen davon aber, der Inhalt des Vertrages wahrt die preußische Staatshoheit in vollem Umfange. In Art. 1 Abs. 2 des Vertrages wird vereinbart, daß der Herzog befugt sein soll, hausstatutarische Bestimmungen zu treffen, und der König verpflichtet sich hier, diejenigen Maßregeln eintreten zu lassen, welche die Rechtsgültigkeit der Bestimmungen des Herzogs in dem Staatsgebiet Preußens zu sichern geeignet sind. Solche Maßregeln Preußens wurden also als erforderlich anerkannt, ihr Erlaß wurde vorbehalten.

(S. G. w. E. S., U. v. 7. Juni 1921; 528/20 VII. — Jena.)
[Sch.]

5. Eine Religionsgesellschaft genießt, wie andere subjektiv befreite Rechtspersonen, die Befreiung zu 2i des PreußErbStG. v. 30. Mai 1873, wenn der mit der Zuwendung verfolgte Zweck zu ihren bestimmungsgemäßen Zwecken und Aufgaben gehört. Als solche gelten in Deutschland bei jüdischen Religionsgesellschaften — wie auch bei christlichen — die Armen- und Krankenpflege ohne Unterschied der Religionszugehörigkeit.] †)

Aus den Gründen: Die mitklagende jüdische Gemeinde zu B. ist eine deutsche Religionsgesellschaft, der nach § 37 des Gesetzes v. 23. Juli 1847 über die Verhältnisse der Juden die Rechte juristischer Personen bezüglich ihrer Vermögensverhältnisse zustehen. Damit ist indes, wie das BG. zutreffend annimmt, die Anwendung der Befreiungsvorschrift zu 2i des PreußErbStG. v. 30. Mai 1873 noch nicht ohne weiteres für den vorliegenden Fall gegeben; denn die Religionsgesellschaften genießen wie andere subjektiv befreite Rechtspersonen die steuerliche Begünstigung nicht schlechthin, sondern nach feststehender Rechtsprechung lediglich um des durch sie verkörperten Zweckes willen. Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist also, daß das ihnen Zugewendete ihren bestimmungsmäßigen Zwecken zu dienen bestimmt ist. Es fragt sich daher, ob die Krankenpflege, der die Zuwendung zur Begründung eines Kinderhospitals für kranke Kinder ohne Unterschied der Konfession zu dienen bestimmt ist, zu den bestimmungsmäßigen Aufgaben der klagenden jüdischen Gemeinden gehört. Das hat das BG. auf Grund des § 59 des genannten Gesetzes in Verbindung mit den §§ 2

Aber es handelt sich um nichts anderes als um eine Folge aus der bundesstaatlichen Einordnung Preußens in das Reich. Wir haben selbst im Laufe der Erörterung die Frage bejaht, daß der souveräne Staat auch durch „hoheitlichen Akt" eine Sicherung seiner privatrechtlichen Ansprüche bewirken könne. Für einen Gliedstaat liegen die Dinge rechtlich anders. Es hätte aber damals nichts im Wege gestanden, daß der Rat der Volksbeauftragten eine Beschlagnahme gleichen Inhalts ausgesprochen hätte, wie sie die Preußische Regierung verhängt hat, oder diese Beschlagnahme auf die anderen Dynastien ausgedehnt hätte. Dann wäre es nur darauf angekommen, ob die spätere Reichsgesetzgebung — insbesondere das ÜbergG. v. 4. März 1919 — sie bestätigt hätte. In diesem Fall wäre bei der rechtlichen Unbeschränktheit der Reichsgewalt gegen ein derartiges Vorgehen nichts zu erinnern gewesen; aber die Beschlagnahme ist nicht von einem Reichsorgan, sondern von einem preußischen Staatsorgan ausgesprochen worden. Deshalb ist hier der „Grenzstreit zwischen Reichs- und Landesrecht" zugunsten des ersteren zu entscheiden.

Kehren wir zu unserem Ausgangspunkt (oben vor I.) zurück: Die weimarische Bekanntmachung ist der preußischen nachgebildet. Der einzige Unterschied besteht darin, daß die preußischen Bekanntmachungen in eine zusammengezogen sind. Deshalb konnten die begründenden Worte des § 1 Abs. 1 der pr. Bek. v. 30. Nov. 1918 fortfallen. Im übrigen ist lediglich eine Rezeption festzustellen. Daher ist der Schluß gerechtfertigt, daß für die weimarische Bekanntmachung nichts anderes gilt als für ihr Vorbild: Sie ist nichtig. Weiter folgt aus den Ausführungen oben zu V die Nichtigkeit des gothaischen Ges. v. 31. Juli 1919, da es durch Art. 109 EG. zum BGB. nicht gedeckt wird. Es hätte daher m. E. beiden Klagen aus diesem Grunde stattgegeben werden müssen. Die Zulässigkeit des Rechtsweges für so begründete Ansprüche legt der ZS. im weimarischen Urteil zutreffend dar.

Wie die Frage nach der Zulässigkeit eines derartigen Eingriffs heute zu entscheiden wäre, kann in diesem Zusammenhang nicht erörtert werden.

PrivDoz. Dr. Lassar, Berlin, z. Zt. Münster i. W.

Zu 5. Das Urteil betrifft unmittelbar das preuß. ErbschStG. v. 30. Mai 1873, ist aber trotzdem auch für das geltende Recht von Interesse.

I. Nach preußischem ErbschStG. sind Kirchen- und Religionsgesellschaften von der Erbschaftssteuer befreit, während sie heute nur in der Höhe des Steuersatzes begünstigt sind. Sowohl nach preußischem Recht wie nach Reichsrecht ist Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungs- bzw. Begünstigungsvorschrift, daß das ihnen Zugewendete ihren bestimmungsgemäßen Zwecken zu dienen bestimmt ist.

Im vorliegenden Falle war einer jüdischen Gemeinde eine Zuwendung zur Begründung eines Kinderhospitals ohne Unterschied der Konfession gemacht. Das RG. stellt — in Übereinstimmung mit allen Instanzen — fest: 1. daß die Krankenpflege als solche zu den gesetzlichen und statutarischen Zwecken der klagenden Gemeinde gehört. — Zweifellos lassen sich Kirchen- und Religionsgesellschaften begrifflich auch ohne Krankenpflege denken, aber geschichtlich und tatsächlich betrachtet, haben sie sich den charitativen und sozialen Aufgaben stets mit besonderer Hingabe und Erfolg gewidmet, in alter Zeit ebenso wie heute; 2. wird festgestellt, daß die Krankenpflege der jüdischen Gemeinden sich bestimmungsgemäß nicht nur auf jüdische Kranke beschränke, sondern daß es im Wesen der jüdischen Religionsgesellschaften ebenso wie der christlichen deutschen Kirchen begründet sei, der Not der Armen, Kranken und Waisen ohne Rücksicht auf ihre Religions- und Konfessionszugehörigkeit abzuhelfen; auch andere als christliche Religionsgemeinschaften hätten sich dem christlichen Charakter hinsichtlich der Liebestätigkeit an Bedürftigen angepaßt. Hierzu wird insbesondere Bezug genommen auf die Tendenz, die die preußische Gesetzgebung der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts durchziehe und die auf Gleichstellung der Juden mit den anderen Staatsbürgern in bezug sowohl auf Rechte als auch auf Pflichten gerichtet sei.

Diese in ihrer Tendenz nur zu billigenden Ausführungen bedürfen nur in dem Punkte einer Ergänzung, welcher die sog. Anpassung der jüdischen an die christliche Liebestätigkeit betrifft. Diese Ausführungen sind historisch insofern unrichtig, als die eigene jüdische Auffassung, noch ehe es eine christliche gab, auch die Pflege Anders-

und 3 des für die jüdische Gemeinde in B. erlassenen und bestätigten revidierten Statuts v. 11. Nov. 1895 bejaht. Auch die Revision gibt zu, daß die Krankenpflege zu den Zwecken der jüdischen Gemeinde gehört, sie meint indes, daß sie sich bestimmungsgemäß nur auf jüdische Kranke erstrecke. Das BG. hat jedoch angenommen, einerseits, daß eine solche enge Begrenzung der Zwecke und Aufgaben der jüdischen Gemeinde sich aus den erwähnten gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen nicht ergibt, und andererseits, daß zufolge der Tendenz, die die preußische Gesetzgebung der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts durchziehe, und die auf Gleichstellung der Juden mit den anderen Staatsbürgern in bezug sowohl auf Rechte als auch auf Pflichten gerichtet sei, gemäß der seither eingetretenen geschichtlichen Entwicklung, es im Wesen der jüdischen Religionsgemeinschaften ebenso wie der christlichen deutschen Kirchen begründet sei, der Not der Armen, Kranken und Waisen ohne Rücksicht auf ihre Religions- und Konfessionszugehörigkeit abzuhelfen; auch andere als christliche Religionsgemeinschaften hätten sich dem christlichen Charakter hinsichtlich der Liebestätigkeit an Bedürftigen angepaßt. Diese Ausführungen lassen einen Rechtsirrtum nicht erkennen. Die Revision vermißt eine gesetz- oder satzungsmäßig festgelegte Verpflichtung der jüdischen Gemeinde zur Krankenpflege auch gegenüber Andersgläubigen; insofern muß sie schon an der Begründung scheitern, daß eine Begrenzung der gesetz- und satzungsmäßig festgelegten Verpflichtung zur Krankenpflege nur auf Juden dem Gesetz und dem Statut nicht zu entnehmen ist. Aber auch der Hinweis des BG. auf die geschichtliche Entwicklung und auf die Anpassung der jüdischen Religionsgemeinschaften an die christlichen in bezug auf die Liebestätigkeit erscheint mit seiner daraus entnommenen Folgerung, daß die Krankenpflege schlechthin, ohne Rücksicht auf die Religions- und Konfessionszugehörigkeit der Bedürftigen, zu den bestimmungsmäßigen Aufgaben der jüdischen Gemeinden gehöre, rechtlich bedenkenfrei und beruht im übrigen im wesentlichen auf tatsächlichen Erwägungen, die in der Revisionsinstanz nicht nachzuprüfen sind. Die Folgerung, daß zufolge dieser geschichtlichen Entwicklung die Krankenpflege schlechthin nunmehr zu den bestimmungsmäßigen Aufgaben der jüdischen Gemeinden gehöre, konnte auch ohne ausdrückliche Aufnahme dieser Aufgabe in die gesetzlichen oder satzungsmäßigen Bestimmungen getroffen werden, besonders, wenn deren Fassung an und für sich schon die Krankenpflege unter die zu verfolgenden Zwecke aufgenommen hatte, ohne sie auf die eigenen Glaubensgenossen zu beschränken. Denn dann bedurfte es, selbst wenn früher eine solche Beschränkung tatsächlich geübt wäre, nach der Veränderung der Anschauungen zufolge der geschichtlichen Entwicklung keiner Gesetzes- oder Satzungsänderung. Der vorliegende Fall liegt hiernach rechtlich genau so, wie der vom Senat am 27. April 1917 entschiedene Fall VII 55/17 (JW. 1917, 722[23]). Wie die Zuwendung dort an eine katholische Kirchengemeinde behufs Gründung eines Kranken- und Waisenhauses erfolgt war, so ist sie hier an eine jüdische Religionsgesellschaft zur Verwendung für die Gründung eines Kinderhospitals für kranke Kinder erfolgt. Im dortigen Fall ist ausgeführt, daß im Falle einer Zuwendung zu milden und gemeinnützigen Zwecken gemäß § 8 des PreußErbStG. v. 30. Mai 1873 die auf dem (als personifiziert gedachten und als sog. unselbständige Stiftung angesehenen) Zweckvermögen ruhende Steuerpflicht zwar auch dann eintritt, wenn auf Grund der Zweckbestimmung der zugewendete Vermögensvorteil an eine subjektiv befreite Person gelangt, daß jedoch das zugewendete Vermögen dann nicht die Natur eines besonderen Zweckvermögens hat, wenn die subjektiv befreite Person schon bestimmungsmäßig den angeordneten Zweck oder einen der angeordneten Zwecke verfolgt; denn was sie diesem Zweck widme, verwende sie für sich selbst und nicht für ein besonderes nicht vorhandenes Zweckvermögen; die ihr angefallene Zuwendung diene nur dazu, sie selbst für die Erreichung ihrer eigenen Zwecke besser auszustatten. Es ist deshalb in dem dort entschiedenen Falle die Befreiungsvorschrift zu 2 i für anwendbar erklärt, da die Errichtung eines Kranken- und Waisenhauses als Betätigung der Fürsorge für Kranke und Waisen zu den Zwecken gehöre, die eine katholische Kirchengemeinde bestimmungsgemäß verfolge. Es liegt kein Anlaß vor, den vorliegenden Fall anders zu beurteilen, wenn man davon ausgeht, daß die Krankenpflege auch zu den Aufgaben der klagenden jüdischen Gemeinde gehört. Die Revision beruft sich auf RFH. v. 26. März 1919 u. 14. Nov. 1919 AZ. II A 40/19 u. 278/19, in denen ein Unterschied gemacht ist, ob eine Zuwendung an eine steuerlich begünstigte Rechtsperson schlechthin, also für die Gesamtheit ihrer Zwecke, gemacht, oder ob die Zweckbestimmung der Zuwendung eingeschränkt ist und nur einen Ausschnitt aus dem Kreise der von der Rechtsperson verfolgten Zwecke darstellt. Diese Entscheidungen sind indes nicht für das PreußErbStG. v. 30. Mai 1873, sondern für das Reichserbschaftssteuergesetz v. 3. Juni 1906 ergangen, und es braucht daher zu ihnen nicht Stellung genommen zu werden. Für das PreußErbStG. v. 30. Mai 1873 ist nicht nur vom 4. ZS. in der Entscheidung v. 20. Febr. 1896 in Sachen Steuerfiskus wider Krankenhaus der jüdischen Gemeinde zu Berlin IV 284/95 der Grundsatz ausgesprochen, sondern auch insbesondere vom jetzt erkennenden Senat seitdem ständig daran festgehalten, daß es zur Anwendung der Befreiungsvorschriften genügt, wenn der mit der Zuwendung an eine subjektiv befreite Person verfolgte Zweck zu ihren bestimmungsmäßigen Zwecken und Aufgaben gehört, also überhaupt nur in den Rahmen dieser Zwecke fällt, mag er auch nicht die Zweckbestimmung der Person erschöpfen (vgl. außer JW. 1917, 722[23] noch u. a. JW. 1899, 786[39] und RG. 45,

---

gläubiger verlangte. Man könnte also mit Fug eher von einer Anpassung der christlichen Ideen an die jüdischen sprechen. Noch richtiger wäre es, den Begriff der sog. christlichen Liebestätigkeit ein für allemal fallen zu lassen. Die Liebestätigkeit ist kein besonderes Kennzeichen der christlichen Kirche, sondern wird von allen Kirchen und Religionsgesellschaften, wie das Urteil feststellt, in gleicher Weise ausgeübt. Man spreche also von kirchlicher Liebestätigkeit im Gegensatz zur weltlichen.

II. Die Ausführungen des Urteils zu § 8 und der Befreiungsvorschrift 2 i des Preuß. ErbschStG. können hier übergangen werden; sie bringen gegenüber RG. JW. 1917, 722 nichts Neues.

III. Dagegen verlohnt es sich, auf den letzten Abschnitt des Urteils einzugehen, da hier das RG., wenn auch nicht ausdrücklich, mit der Rechtsprechung des RFH. in Widerspruch tritt, und dies unseres Erachtens mit Recht.

Der RFH. hat die Lehre aufgestellt, daß die Zuwendungen an steuerlich begünstigte juristische Personen zu ihren satzungsgemäßen Zwecken schlechthin, also für die Gesamtheit ihrer Zwecke, anders zu beurteilen seien, als wenn die Zweckbestimmung sich nicht mit den von der juristischen Person verfolgten Zwecken decke, sei es, daß sie nur einen Ausschnitt aus dem Kreise dieser Zwecke umfasse, sei es, daß sie darüber hinausgehe (RFH. 1, 20). Nur in ersterem Falle kämen die Bestimmungen zur Anwendung, welche den Erwerb der juristischen Person privilegieren (z. B. § 12 Abs. 1 Ziff. 1 ErbschStG. 1906), im zweiten Falle dagegen sei die Zweckbestimmung eine den Empfänger verpflichtende Auflage (§§ 1940, 2192 BGB.), dann aber sei die Steuerpflicht der Auflage unabhängig von der möglicherweise vorliegenden steuerlich begünstigten Stellung des Beschwerten (§ 1 Abs. 2 Ziff. 2) zu beurteilen, und zwar zutreffendenfalls nach § 12 Abs. 1 Nr. 3 ErbschStG. — Dasselbe würde sinngemäß für das geltende Gesetz (§ 35 Ziff. 1 und 3) zu gelten haben.

Soweit es sich darum handelt, daß die besondere Zweckbestimmung über den Kreis der von der juristischen Person verfolgten Zwecke hinausgeht, ist gegen die Theorie des RFH. nichts zu sagen. Nicht gebilligt aber kann sie für den Fall werden, daß es sich nur um einen Ausschnitt aus dem Kreise dieser Zwecke handelt. Denn es kann für die steuerrechtliche Beurteilung keinen Unterschied machen, ob eine Zuwendung zu den sämtlichen Zwecken einer steuerlich begünstigten juristischen Person oder nur zu einem der Zwecke gemacht ist. Auch bei der letzteren Gestaltung der Sachlage liegt eine Zuwendung zugunsten einer steuerlich begünstigten Rechtsperson innerhalb des durch sie verkörperten Zweckes vor, um derentwillen sie steuerlich begünstigt ist. Die Unterscheidung des RFH. ist willkürlich und dem Gesetze fremd. Sie würde zu den merkwürdigsten Ergebnissen führen und z. B. zur Folge haben, daß die Befreiungsvorschrift des § 32 des geltenden ErbschStG., wonach Zuwendungen an das Reich oder ein Land befreit sind, überhaupt kaum zur Anwendung gelangen könnte. Denn kann man sich bei der Vielseitigkeit der Zwecke des Reichs oder eines Landes eine Zuwendung denken, die nicht nur einen Ausschnitt aus dem Kreise ihrer Zwecke betrifft?

Für das preußische ErbschStG. hat das RG. die Lehre des RFH. in obigem Urteil ausdrücklich abgelehnt unter Hinweis auf die bisherige gegensätzliche Judikatur, von der abzugehen kein Anlaß vorläge. Die Richtigkeit der Lehre für das RG. 1906 und das geltende Recht wird dahingestellt gelassen, aber wenn man zwischen den Zeilen liest, dürfte das RG. auch für das neue Recht seine Ansicht aufrechterhalten wissen wollen. Denn ein sachlicher Unterschied zwischen dem preußischen und dem Reichsrecht besteht nicht.

RA. Dr. Alexander Philipsborn, Berlin.

198 ff.). Von dieser feststehenden Rechtsprechung abzugehen, findet der Senat keinen Anlaß.

(Pr. St. w. G., U. v. 22. Nov. 1921; 172/21 VII. — Berlin.) [Sch.]

6. Inventarwert und Geldentwertung.]†)

Der Kläger hatte das dem Bekl. gehörige Rittergut D. im Jahre 1904 in Pacht genommen und für das Inventar 130000 ℳ gezahlt. Bei Aufgabe der Pacht im Juli 1922 und käuflichen Rücknahme des Inventars durch den Verpächter beanspruchte er einen Kaufpreis von 4000000 ℳ. Die Vorinstanzen sprachen ihm diesen Betrag zu, RG. kam zu folgender Entscheidung: Besondere und eigenartige Verhältnisse bedingen eigenartige und neue Schritte und Maßnahmen. Ein solcher neuer, eigenartiger Schritt ist der sogleich zu verkündende Beschluß des Senats. Zu seiner vorherigen Erklärung und Begründung dienen die folgenden Erwägungen und Gedanken: Das Recht ist nicht Selbstzweck, sondern lediglich Schutz und Sicherung der Interessen der Bürger des Staates, und zwar einmal der persönlichen, sodann aber vor allem der wirtschaftlichen Interessen. Diese Interessen stehen daher beherrschend hinter den Rechtssätzen und Rechtsregeln, die zu ihrem Schutze dienen. Das tritt auch in zahlreichen Bestimmungen des BGB. hervor. Wenn beim Kauf, beim Werkvertrag, bei der Miete und Pacht von Mängeln die Rede ist, die zur Wandelung, zum Schadensersatz oder zum Rücktritt berechtigen, so sind es Mängel wirtschaftlicher Natur. Dieser innere wirtschaftliche Körper, der vom Recht, wie von einer Schale umkleidet wird, kann bisweilen aus besonderen Ursachen einen solchen inneren Auftrieb gewinnen, daß er gleichsam die Schale sprengt und im besonderen Maße gebieterisch seine Berücksichtigung erheischt. Dieser Fall ist hier gegeben. Hier handelt es sich weniger um einen Rechtsstreit, als vielmehr um einen Interessenstreit. Das ist der eine Gesichtspunkt, der zweite Gesichtspunkt ist folgender: Es gibt drei Quellen, aus denen das subjektive Recht geschaffen wird, einmal das Parteirecht, der übereinstimmende Wille der Parteien, dann der Weg der Gesetzgebung und drittens das richterliche Recht. Dieses steht den beiden anderen Rechtsquellen vollkommen ebenbürtig zur Seite. Wenn gegenüber dem Parteienrecht oft gesagt wird, daß es sich bei der richterlichen Tätigkeit nur um Auslegung handele, so ist diese Auffassung nicht durchweg zutreffend. Ist wirklich ein beiderseitiger Parteiwille vorhanden gewesen, der nur keine ausdrückliche Aussprache gefunden hat, sondern nur aus den Umständen zu folgern ist, so bleibt insofern der Wille der Parteien maßgebend, ist aber ein Wille der Parteien überhaupt nicht vorhanden gewesen, weil sie an die jetzt eingetretene Gestaltung der Dinge nicht gedacht haben, so kann von einer Wirksamkeit des Parteienrechtes nicht mehr die Rede sein, denn auch auf diesem Gebiete gilt der Grundsatz, daß aus nichts nichts werden kann. Wenn überhaupt kein Wille der Parteien vorhanden war, tritt der Richter ein, die Machtvollkommenheit des Richters. Wenn das Gesetz versagt, tritt der Richter an die Stelle des Gesetzgebers für den einzelnen Fall. Hier ist häufig von einer Lücke der Gesetzgebung die Rede, aber das ist nicht zutreffend. Dem liegt die Anschauung zugrunde, als ob die ganze Fülle und der ganze Reichtum des Lebens in eine kodifizierte Gesetzgebung eingeschlossen wäre. Das ist unmöglich. Jeder Tag zeigt neue Gestaltungen des Rechts, die schöpferische Kraft des Lebens ist unendlich, und in allen solchen Fällen hat der Richter das Recht zu finden. Alle Gesetzgebung, auch das Bürgerliche Gesetzbuch, ist in Wirklichkeit Stückwerk. Betrachtet man von diesem Gesichtspunkte aus den vorliegenden Fall, so ist der Senat der Überzeugung, daß das Vertragsrecht und in gewissem Grade auch das gesetzliche Recht hier versagen. Die Bestimmungen des Vertrags vom Jahre 1904 ruhen auf den damaligen Verhältnissen und Anschauungen. Kein Mensch, wenn er nicht ein Hellseher war, hätte die Ereignisse voraussehen können, die später eingetreten sind. Es mag damit gerechnet worden sein, daß vielleicht einmal zu einer bestimmten Zeit ein Krieg mit Deutschland ausbrechen werde, aber von dem Weltkrieg, wie er sich entwickelt hat, und von seinen Folgen konnte niemand eine Ahnung haben. Deshalb können auch die Parteien über die jetzt eingetretenen Verhältnisse und darüber, wie der Konjunkturgewinn zu behandeln sein würde, nichts geahnt haben. Deshalb muß dem Parteienrecht gegenüber das Richterrecht in Wirksamkeit treten. Dasselbe gilt vom Gesetzesrecht. Die gesetzgebenden Faktoren des Bürgerlichen Gesetzbuchs haben keine Ahnung von der Entwicklung der jetzigen Verhältnisse gehabt. Die Rechtsgrundlagen, die sie geschaffen haben, ruhen auf den damaligen Anschauungen. Vor allem aber ist zu bemerken: Alle Schicksale der früheren Zeiten waren dem Bewußtsein und dem Gedächtnis der Menschen, auch dem des damaligen Gesetzgebers entfallen. Sie haben nicht damit gerechnet, und deshalb muß das Parteienrecht, da es hier versagt, zurücktreten und das Richterrecht in Kraft treten. Der Senat ist nun von diesem Gesichtspunkte aus zu folgender Anschauung gekommen: Weder ist der Standpunkt der Pächter, die glauben, daß sie den ganzen Vorteil aus den veränderten Verhältnissen einheimsen müssen, berechtigt, noch der Standpunkt der Verpächter, die glauben, daß ihnen alles anheimfallen müsse, sondern der Senat ist der Ansicht, daß hier eine Mittellinie gezogen, daß ein Ausgleich der beiderseitigen Interessen stattfinden muß. Hier ist aber eine erhebliche Schwierigkeit zu überwinden. Ausgleich ist ein ganz allgemeiner Grundsatz, und es bedarf namentlich ein Fall der vorliegenden Art einer konkreten Gestaltung dieses Grundsatzes der Ausgleichung. Nun ist aber das Reichsgericht nicht ein Oberappellationsgericht. Wenn es das letztere wäre, so würde der Senat eine Anzahl Sachverständige zusammenberufen und diese befragen, wie nun wirtschaftlich dieser Ausgleich zu bewirken ist. Das Reichsgericht ist aber Revisionsgericht, also Rechtsgericht und nicht Tatrichter. Würde nun das Reichsgericht in diesen Prozessen mit jenem allgemeinen Grundsatz die Sache an das jeweilige Berufungsgericht zurückverweisen, so könnte der Fall eintreten, daß das eine Gericht so und das andere so urteilt. Das entspräche aber nicht dem Wunsche der Beteiligten, denn diese wollen eine allgemeine Entscheidung; außerdem würde durch die Zurückverweisung eine Verzögerung der endgültigen Entscheidung eintreten, während doch die jetzigen Parteien und auch alle anderen Beteiligten den baldigen Erlaß einer Entscheidung wünschen. Der Senat ist deshalb zu folgendem Vorschlag gekommen, der vielleicht geeignet wäre, den Wünschen der Parteien und der sonstigen Beteiligten zu dienen. Sie wissen jetzt, daß die extremen Standpunkte der beiden Parteien nicht gebilligt werden, das Reichsgericht vielmehr der Meinung ist, daß ein beide Teile befriedigender Ausgleich der Interessen geschaffen werden muß. Es wäre deshalb erwünscht, wenn die Parteien zusammenträten und die Frage prüften, ob es nicht möglich ist, daß durch ein Sachverständigenkollegium unternommen würde, die gesuchte Mittellinie zu treffen. Damit aber der Zusammenhang mit dem Senat gewahrt bleibt, und insbesondere auch die rechtlichen Gesichtspunkte Beachtung finden, wird es vom Senat für wünschenswert erachtet, daß, wenn die Parteien auf den gemachten Vorschlag eingehen, ein Mitglied des Senats diesen Verhandlungen beiwohnt. Wenn dieser Vorschlag Zustimmung finden sollte, würde die Sache sich so gestalten, daß, nachdem die Parteien sich schlüssig gemacht haben, etwa in der Woche v. 19.—24. Juni die Konferenz stattfindet. Die Verhandlungen würden 3—4 Tage in Anspruch nehmen. Wenn dieselben dann zu einem Erfolg führen oder auch nicht führen, würde man in der letzten Juniwoche Termin ansetzen können, und die beteiligten Kreise würden noch vor dem 1. Juli, dem Tag der Übergabe des Inventars, erfahren, wie die ganze Sache ausgegangen ist. Selbstverständlich geht der Senat davon aus, daß eine Abschätzung stattzufinden hat. Der Kernpunkt der ganzen Sache ist nun der, welche Grundsätze für die Abschätzung maßgebend sein sollen, und diese Grundsätze können im wesentlichen nur wirtschaftlicher Natur sein. Wirtschaftliche Grundsätze aufzustellen, ist aber nicht Aufgabe des Reichsgerichts. Daher ist der vorliegende neue Weg beschritten worden, der einen Versuch darstellt, aus den Schwierigkeiten rechtlicher und wirtschaftlicher Art, die in dieser Sache vorhanden sind, herauszufinden, und der auch durch die Zivilprozeßordnung nicht verboten ist. Wenn beide Parteien sich einigen, kann der Spruch des Reichsgerichts wegfallen, wenn aber von den Parteien der Erlaß eines

---

Zu 6. Über die Bewertung des Pachtinventars vgl. JW. 1921, 1195, 1348; 1922, 65, 68, 70, 434, 792. Der neue Weg, den das RG. zur Rechtsfindung gewählt hat, ist zu begrüßen. D. S.

Spruches gewünscht wird, so kann vielleicht dem auch entsprochen werden. Jedenfalls wird es möglich, daß auch für gleichliegende Fälle dieser Art eine für sie maßgebende Grundlage geschaffen würde.

(K. w. W., Entsch. v. 26. Mai 1922; 558/21 III. — Berlin.)

b) Strafsachen.

Berichtet von Justizrat Dr. Drucker, Leipzig und Rechtsanwalt Dr. Alsberg, Berlin.

**1. [Strafermäßigung bei Beihilfe zur Tabaksteuerhinterziehung.] Abzulehnen ist die Annahme, daß im Hinblick auf § 57 des Gesetzes der Gehilfe bei der Steuerhinterziehung nicht milder bestraft werden dürfe, als der Täter. Die Bestrafung der Beihilfe ist durch das TStG. — § 62 — nur insoweit besonders geregelt, als sie zu Übertretungen geleistet wird. Im gegebenen Falle bewendet es daher bei den Bestimmungen des StGB. Hiernach ist die Strafe des Gehilfen „nach den für die Strafe des Versuchs aufgestellten Grundsätzen" zu ermäßigen. Diese Grundsätze aber finden sich in § 44 Abs. 2 bis 4 StGB. Wenn § 49 daselbst hierauf verweist, statt die einschlägigen Bestimmungen des § 44 zu wiederholen, so ist das lediglich auf das Bestreben des Gesetzgebers nach Kürze unter Vermeidung unnötiger Wiederholungen zu erklären. Sie bilden insoweit einen wesentlichen Bestandteil des § 49 selbst. Daraus, daß nach dem StGB. die Versuchsstrafe des § 44 zur Strafe der Beihilfe erklärt ist, nach dem TStG. — § 57 — aber auch im Falle bloß versuchter Hinterziehung die für die vollendete Tat angedrohte Strafe eintritt, folgt daher keineswegs, daß bei Anwendung des nach dem TStG. anwendbar bleibenden § 49 StGB. auch die darin bestimmte Strafe nicht eintreten könne, weil sie Versuchsstrafe, nämlich die Versuchsstrafe des StGB., sei.

(U. v. 10. Jan. 1922, 4 D 893/21.) [D.]

2. [Voraussetzung der Anwendung des § 433 Abs. 1 RAbgO.] Wenn eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder -gefährdung davon abhängt, ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe er verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, und diese Fragen von den Finanzbehörden oder -gerichten zu entscheiden sind, hat nach § 433 Abs. 1 RAbgO. das Gericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über die Fragen rechtskräftig entschieden worden ist und, wenn es von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des Reichsfinanzhofs einzuholen. Nach dem Urteil des I. Strafsenats des RG. v. 6. Okt. 1921 (RGSt. 56, 107) bezieht sich diese Vorschrift nicht nur auf die Rechtsmittelentscheidungen der Finanzbehörden oder -gerichte, sondern auf alle Steuerbescheide im Sinne von §§ 217, 220 RAbgO. Ob dem beizutreten sei, braucht für den vorliegenden Fall nicht entschieden zu werden. Denn der jetzt erkennende Senat ist der Auffassung, daß eine Aussetzung des gerichtlichen Strafverfahrens auf Grund des § 433 RAbgO. jedenfalls dann nicht in Betracht kommt, wenn die Finanzbehörde — wie in dem hier gegebenen Falle — nicht nur von der ihr durch § 390 RAbgO. eingeräumten Befugnis Gebrauch machend, sich der Untersuchung und Entscheidung im Verwaltungs*strafverfahren* enthalten, sondern darüber hinaus, wie aus ihrer dem Revisionsgericht auf entsprechende Anfrage erteilten Antwort v. 5. Dez. 1921 hervorgeht, sich auch den Erlaß eines Steuerbescheides im Sinne des § 220 Abs. 1 RAbgO. und mithin auch die Entscheidung über das Bestehen eines Steueranspruchs, sowie über das Vorliegen und über den Umfang einer Verkürzung dieses Steueranspruchs, *bis nach Erledigung des gerichtlichen Strafverfahrens* vorbehalten hat. Auf einen Fall dieser Art ist der § 433 Abs. 1 RAbgO. nicht anwendbar, weil sonst keine Möglichkeit gegeben wäre, das gerichtliche Strafverfahren überhaupt zu Ende zu führen. Einer Anrufung der vereinigten Strafsenate gemäß § 137 Abs. 1 GVG. gegenüber der Entscheidung des jetzt erkennenden Senats bedarf es nicht, weil sich der I. Strafsenat in seinem angezogenen Urteile vom 6. Okt. 1921 darüber, ob Ausnahmen der hier bezeichneten Art von der Regel des § 433 Abs. 1 RAbgO. zuzulassen sind, nicht geäußert hat.

(U. v. 10. Jan. 1922, 4 D 1609/21.) [D.]

3. [Entbehrlichkeit eines Beschlusses über Zulassung des Finanzamts als Nebenkläger nach der RAbgO.] Nach dem Sitzungsprotokoll trifft es zwar zu, daß der Zollinspektor H. in der Hauptverhandlung für das Finanzamt O. als Nebenkläger aufgetreten ist und Anträge gestellt hat, sowie daß ihm schon vor seiner Vernehmung als Zeuge die Anwesenheit in der Verhandlung gestattet worden ist. Es ist auch richtig, daß ein Beschluß des Landgerichts, durch den das Finanzamt O. als Nebenkläger zugelassen wurde, sich nicht bei den Akten befindet. Darin kann jedoch weder ein Verstoß gegen §§ 436 Abs. 2, 467 Abs. 2 noch ein solcher gegen § 242 Abs. 4 StPO. gefunden werden. Nach § 437 Abs. 1 der RAbgO. v. 13. Dez. 1919 hat, wenn die Staatsanwaltschaft wegen einer Steuerzuwiderhandlung die öffentliche Klage erhebt — und im vorliegenden Falle war gegen sämtliche Angekl. das Hauptverfahren wegen Vergehen gegen §§ 111, 112 Nr. 4, 124, 113 Nr. 5 des BranntwStG. v. 15. Juli 1909 bzw. wegen Beihilfe dazu eröffnet — das Finanzamt ohne weiteres, kraft Gesetzes, die Rechte eines Nebenklägers. Das Erfordernis der Zulassung durch einen besonderen Gerichtsbeschluß gemäß § 436 Abs. 2, § 467 Abs. 2 StPO. ist also für das Gebiet der RAbgO. beseitigt. Die Vorschrift des § 437 Abs. 1 RAO. gilt nach §§ 1, 27 Abs. 1 der VO. zur Einführung der RAbgO. v. 18. Dez. 1919 auch für die beim Inkrafttreten der AbgO. anhängigen gerichtlichen Strafverfahren. In seiner Eigenschaft als Nebenkläger konnte das Finanzamt (Hauptzollamt) O. durch einen Beamten seines Verwaltungszweiges vertreten werden, und als solchen hat es laut Anzeige v. 11. Juni 1920 den Zollinspektor H. bestellt. Dieser hatte deshalb nach § 437 Abs. 1, § 425 Abs. 1 StPO. Anspruch auf ununterbrochene Anwesenheit und auf Stellung von Anträgen in der Hauptverhandlung. Der § 242 Abs. 4 StPO., der überdies nur eine Ordnungsvorschrift enthält, findet auf den Nebenkläger und seinen Vertreter keine Anwendung (RGSt. 2, 384, 388; 25, 177).

(U. v. 20. Dez. 1921, 4 D 239/21.) [D.]

Zu 2. Der Grund, weshalb der IV. Senat in einem Falle der vorliegenden Art eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 433 RAbgO. zulassen will, erscheint nicht stichhaltig. Die Verantwortung für das Nichtzuendekommen des Strafverfahrens fiele dem Finanzamt zu. Es ist ein für allemal verpflichtet, vorab zu entscheiden; dies ergibt sich aus dem mit eingehender Begründung vom 1. StSen. (RGSt. 56, 107) dargelegten Sinn und Zweck der Vorschrift des § 433 RAbgO. Daß dem ordentlichen Strafgericht kein Machtmittel zur Verfügung steht, die Vorentscheidung der Finanzbehörde herbeizuführen, ändert an deren gesetzlicher Pflicht nichts. Eine Aussetzung des Steuerverfahrens bis zur Beendigung des gerichtlichen Verfahrens mit der Wirkung, daß das Gericht selbständig über den Steueranspruch befindet, ist mit § 433 nicht vereinbar. Die Vorentscheidung der Finanzbehörde ist unter allen Umständen Urteilsvoraussehung.

KGR. Prof. Dr. Klee, Berlin.

Bayerisches Oberstes Landesgericht.

a) Zivilsachen.

1. *Eintragung einer Vormerkung in das Grundbuch zur Sicherung der Steuern ist unzulässig.*†)

Auf Grund Sicherheitsbescheids v. 3. Nov. 1919 beantragte das Staatssteueramt D. gegen den Gutsbesitzer R. auf Gut St. beim GBA. P. die Eintragung einer Sicherungshypothek unter Bezugnahme auf § 1 Abs. 2 RG. über Sicherung der Kriegssteuer, sowie § 2 des Ergänzungsges. zum Steuerfluchtges. v. 24. Juni 1919. Dem Antrag wurde entsprochen. Am 30. Dez. 1919 stellte das Rentamt P., weil die Zustimmung des Staatssteueramts D. zweifelhaft sei, von sich aus den Antrag, eine Vormerkung zur Sicherung des Anspruchs des Ärars auf Einräumung einer Sicherungshypothek nach den gleichen steuergesetzlichen Vorschriften auf dem Grundbesitze des R. einzutragen für den Fall, daß der Hypothekeneintrag für den preuß.

Zu 1. Der Entsch. ist zuzustimmen. Ein Wahlrecht zwischen dem Vollzug der Vollstreckungsmaßnahmen selbst und der Eintragung einer Vormerkung hätte wenig Sinn. Den Erfordernissen rascher Sicherung des staatlichen Anspruchs trägt auch das im Art. 123 BayAG. BGB. vorgesehene Recht der Staatskasse viel besser Rechnung als die von der Mitwirkung des Schuldners oder vom vorhergehenden Erlaß einer einstweiligen Verfügung abhängige Vormerkung nach § 883 BGB.

RA. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

Staat wieder gelöscht werden sollte. Das GBA. P. trug die Vormerkung ein. Die erste Hypothek wurde am 11. Juni 1920 gelöscht, nachdem das D.er Amt die Löschung selbst mitbeantragt hatte. Am 25. Febr. 1921 stellte R. den Antrag zum GBA. P., im Hinblick auf § 54 Abs. 1 Satz 2 GBO. auch die auf Ersuchen des Rentamts P. eingetragene Vormerkung zu löschen. Das GBA. P. wies den Antrag ab, weil der Eintragung durch § 883 BGB. und Art. 123 BayAG. BGB. gerechtfertigt sei. Das LG. P. wies mit Beschluß v. 22. April 1921 die Beschwerde zurück: auf Grund des Gesetzes v. 9. April 1917 über Sicherung der Kriegssteuer, des Gesetzes v. 26. Juli 1918 und des Ergänzungsgesetz. v. 24. Juni 1919 gegen die Steuerflucht bestehe kein Anspruch auf Vormerkung, ein solcher sei aber aus Art. 123 BayAG. BGB. in Verbindung mit § 2 des Ergänzungsgesetz. zum Steuerfluchtgesetz. abzuleiten, wobei für die Zuständigkeit § 61 RAbgO. einschlägig sei. Die weitere Beschwerde hatte Erfolg.

Gründe: Die Löschung wird auf Grund der Vorschrift in § 54 Abs. 1 Satz 2 GBO. verlangt, die sagt, daß eine Eintragung, die sich ihrem Inhalte nach als unzulässig erweist, von Amts wegen zu löschen sei. Ihrem Inhalte nach unzulässig ist eine Eintragung nicht schon dann, wenn die Eintragung unter Verletzung gesetzlicher Vorschriften zustande gekommen ist, wenn also die Eintragung nicht hätte erfolgen sollen, sondern nur dann, wenn das GB. für Eintragungen dieses Inhalts nicht bestimmt ist, die also ihrem Inhalte nach vom GB. absolut ausgeschlossen und infolgedessen rechtlich bedeutungslos sind (vgl. RJA. 10, 152; OLG. 21, 20; Meikel, Bem. 4a zu § 54 GBO.). Daß es bei der Eintragung der hier maßgebenden Vormerkung an der prozessualen Voraussetzung des § 885 BGB. (einstweilige Verf. oder Einwilligung) gebrach, hat daher im Rahmen der angezogenen Gesetzesstelle keine Bedeutung. Es ist lediglich zu prüfen, ob die eingetragene Vormerkung ihrem Rechtsinhalte selbst nach unzulässig ist. Nach der Rechtsauffassung der Finanzbehörde und auch des GBA. sollte die Rechtsgrundlage für die Eintragung Art. 123 AG. BGB. in Verbindung mit § 883 BGB. bilden. Die Vormerkung hat zur Grundlage einen schuldrechtlichen Anspruch auf Eintragung des betr. Grundstücksrechts; die Eintragung hat dabei zu erfolgen auf Bewilligung des Schuldners oder auf eine diese ersetzende einstweilige Verf. d. Ger. hin (vgl. §§ 885, 888 BGB.). Die für die bayr. Staatskasse aus Art. 123 fließende Berechtigung hiergegen auf Eintragung einer Sicherungshypothek trägt den Rechtscharakter einer unmittelbaren Vollstreckungsmaßregel nach Art des § 866 ZPO. Die Eintragung der Sicherungshypothek hat hier nach Abs. 2 der Vorschrift unmittelbar auf Ersuchen der Behörde zu erfolgen, welcher die Beitreibung der Leistung obliegt. Sie ist von irgendeiner Mitwirkung des Schuldners als des betroffenen Teils vollständig abgelöst. Die §§ 883 ff. BGB. einerseits und Art. 123 a. a. O. andererseits beruhen sohin auf verschiedener Rechtsgrundlage und schließen sich demgemäß gegenseitig aus. (Vgl. insbes. Biermann, Widerspruch und Vormerkung nach deutschem GBRecht [Jena 1901] S. 137, 138.) Der Weg des § 883 BGB. hätte auch praktisch wenig Bedeutung für die Staatskasse, der das stärkere Recht aus Art. 123 a. a. O. auf unmittelbare Eintragung der Sicherungshypothek ohne ein weiteres prozessuales Erfordernis verliehen ist. Sohin war schon aus allgemeinen Gründen die rechtliche Zulässigkeit der Vormerkung zu verneinen.

(JS., Urt. v. 15. Juni 1921, III Nr. 52/1921, BayRpflZ. 21/218.)

2. Keine Haftung des bayerischen Staates oder bayerischer Gemeinden bei Aufruhrschäden gegenüber einer Versicherungsgesellschaft, insoweit diese Entschädigung geleistet hat (Art. 1 des bayer. TumSchG. v. 12. März 1850). †)

Der Aufruhrschaden, dessen Ersatz mit der Klage begehrt wird, ist vor dem 14. Mai 1920, also vor dem Inkrafttreten des UnrSchG. v. 12. Mai 1920 (RGBl. 941) entstanden. Nach § 15 RGes. ist der Klageanspruch also nach dem bayr. Gesetz v. 12. März 1850 über die Verpflichtung zum Ersatz des bei Aufläufen verursachten Schadens zu beurteilen. Dieses Landesgesetz ist nach Art. 108 EGBGB. und Art. 142 AGBGB. bei Einführung des BGB. aufrechterhalten worden.

Die grundlegenden materiellrechtlichen Bestimmungen über die durch das bayr. Gesetz aus Billigkeitsgründen nach den politischen Ereignissen des Jahres 1848 neu statuierten Haftungen für Aufruhrschäden sind in den Art. 1 und 2 enthalten.

In Art. 1 Abs. I ist bestimmt, daß jede politische Gemeinde, in deren Bezirk von einer zusammengerotteten Menge oder von einzelnen aus derselben mit offener Gewalt Verbrechen oder Vergehen gegen Personen oder Eigentum verübt worden sind, verpflichtet ist, den dadurch verursachten Schaden zu ersetzen. Es ist also als Regelfall die Haftung der Tatortgemeinde vom Gesetz aufgestellt worden.

Der Abs. II, welcher in dem von der Regierung vorgelegten Gesetzentwurf ursprünglich nicht enthalten war, sondern erst auf Anregung der Kammer der Abgeordneten in das Gesetz aufgenommen wurde, enthält eine Beschränkung dieser den Gemeinden auferlegten Haftung; er bestimmt, daß die Gemeinde für jenen Betrag des Schadens, der den Beschädigten aus Versicherungsanstalten ersetzt werde, weder den Beschädigten noch der betreffenden Anstalt haftet.

Der Art. 2 trifft zwei Ausnahmen von dem im ersten Absatz des Art. I als Regelfall statuierten Grundsatz der Haftung der Tatortgemeinde. An deren Stelle trifft die Pflicht zum Schadensersatz die Herkunftsgemeinde, wenn die zusammengerottete Menge überwiegend aus Personen bestand, die aus einer anderen Gemeinde gekommen waren, und die Einwohner der Tatortgemeinde außerstande waren, die Beschädigungen zu verhindern; oder aber die Pflicht zum Schadensersatz trifft den Staat, wenn die zusammengerottete Menge überwiegend aus nicht beurlaubten Soldaten bestand.

Nach dem Wortlaut des Art. 2 kann es keinem Zweifel unterliegen, daß dem Staat und der Herkunftsgemeinde keine weitergehenden Haftungen auferlegt werden wollten, als sie im Regelfall für die Tatortgemeinde nach Art. 1 statuiert waren. Der Umfang der Schadensersatzpflicht ist der nämliche, gleichgültig, welche Körperschaft zur Schadloshaltung verbunden ist. Dieses ist der klare Sinn des Art. 2 Abs. II, wenn hier von dem Übergang der Pflicht zum Schadensersatz gesprochen wird; es ist damit eben das gemeint, was als Inhalt und Umfang der Haftung in Art. 1 normiert ist. Es wäre auch gar kein gesetzgeberischer Grund dafür einzusehen, warum dem Staat und der Herkunftsgemeinde in den Ausnahmefällen, in welchen sie zur Schadloshaltung verpflichtet sind, eine andere weitergehende Haftung hätte auferlegt werden sollen als der im Regelfall haftenden Tatortgemeinde.

An dieser nach dem ursprünglichen Entwurf ganz zweifellosen Intention des Gesetzgebers, daß der Umfang der Schadensersatzpflicht der nämliche sein sollte, gleichgültig welcher Körperschaft die Haftung oblag, wurde nichts geändert dadurch, daß infolge der Einfügung eines Zusatzartikels der Umfang der Haftung selbst unter gewissen Voraussetzungen eingeschränkt oder aufgehoben wurde. Die Absicht einer unterschiedlichen Behandlung der für haftbar erklärten Körperschaften hinsichtlich der Einschränkung des Umfangs ihrer Verpflichtungen wäre unverständlich, findet auch keine Stütze in den Beratungen der Landtagsausschüsse und der Kammer des Landtags über die Entstehung des Zusatzartikels.

Verfehlt ist auch die Berufung der Revisionskl. auf den Art. 15 des Gesetzes und die Deduktion, daß bei Entschädigungsforderungen gegen den Staat zwar die entsprechende Anwendbarkeit der Art. 4—7 vorgeschrieben sei, damit aber zugleich die Anwendbarkeit der Vorschrift in Art. 1 Abs. II ausgeschlossen werden wollte.

Der Art. 15 enthält überhaupt keine dem materiellen Recht angehörende Vorschrift, sondern regelt das Verfahren bei Entschädi-

---

Zu 2. Eine zusammengerottete Menge, die im wesentlichen aus nicht beurlaubten Soldaten bestand, hatte am 10. Jan. 1919 Plünderungen in Regensburg verübt. Die Geschädigten haben Ersatz von der Versicherungsgesellschaft erhalten.

Das vorliegende Urteil befaßt sich nun damit, ob die Versicherungsgesellschaft einen Regreßanspruch gegen den bayr. Staat hat, der an sich den Geschädigten gehaftet hätte, sofern diese nicht versichert gewesen wären.

Nach dem BayTumSchG. v. 12. März 1850 besteht kein solcher Regreßanspruch, wie das Urteil mit eingehender Begründung nachweist. Hierbei ist zu beachten, daß das RTumSchG. v. 12. Mai 1920 nicht anwendbar ist (§ 15). Speziell in Bayern wurde im Gegensatz zu den anderen einzelstaatlichen Tumultgesetzen aus den fünfziger Jahren der Regreßanspruch der Versicherung gegen die Gemeinde ausgeschlossen, wodurch die Gemeinden auf Kosten der Versicherung einen an sich nicht begründeten Vorteil erlangt haben. (Vgl. hierzu das Urteil des ObstLG. München vom gleichen Tage in Sachen Agrippina gegen Stadtgemeinde München — I 194/21 —.)

Das vorliegende Urteil kommt nun zu dem Ergebnis, daß auf Grund der gleichen Erwägungen auch der Regreßanspruch gegen den Staat den Versicherungsgesellschaften nicht gewährt werden sollte, obwohl der Wortlaut des Gesetzes eine Regreßhaftung speziell des bayerischen Staates nicht ausschließt.

Der Art. 1 Abs. II bestimmt nämlich, daß die Gemeinde für jenen Betrag des Schadens, der den Beschädigten aus Versicherungsanstalten ersetzt wird, weder den Beschädigten noch der betreffenden Anstalt haftet. Der gleiche Grundsatz soll nun nach dem Urteil auch zugunsten des Staates gelten. Es soll also eine unterschiedliche Behandlung der an sich haftenden Körperschaft, also hier des Staates, nicht erfolgen.

Unter Versicherungsanstalten sind nicht nur die öffentlichen, sondern auch die privaten Versicherungen zu verstehen.

Nach den Bestimmungen der §§ 255, 412, 399 BGB., ferner nach § 67 des VVG. ist für die Fälle, in denen kraft Reichsrecht eine Versicherungsgesellschaft den Schaden geleistet hat, ein Regreßanspruch gegeben. Der bayerische Gesetzgeber von 1850 läßt aber ein solches Zusammentreffen mehrerer Ansprüche des Versicherten, also eines gesetzlichen Anspruches gegen Stadt oder Staat und eines vertragsmäßigen gegen die Versicherungsgesellschaft, überhaupt nicht zustande kommen. Die gemeindliche bzw. staatliche Haftpflicht soll erst da anfangen, wo die Ersatzpflicht durch die Versicherungsgesellschaft nicht mehr gegeben ist. Da das ganze Rechtsgebiet durch ein bayerisches Spezialgesetz geregelt ist, besteht für die Anwendbarkeit entgegenstehender reichsrechtlicher Vorschriften überhaupt kein Raum. Nach sonstigen verfassungsmäßigen oder einzelstaatlichen Gesetzen soll keine Haftung gegeben sein. RA Dr. Felix Zedermann, München.

gungsklagen gegen den Staat dahin, daß er die analoge Anwendung der in den Art. 4—7 gegenüber den Gemeinden aufgestellten Verfahrensvorschriften bestimmt. Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut des Art. 15, der nicht von Entschädigungsansprüchen gegen den Staat, sondern von Entschädigungsklagen gegen denselben spricht. Es erhellt dies weiter aus der systematischen Anordnung des Gesetzes. Während die Art. 1 und 2 die materiellrechtlichen Grundsätze enthalten, regeln die Art. 3—7 das Verfahren (Beweisführung, Einigungsverfahren, summarisches Prozeßverfahren), endlich die Art. 8 bis 13 die Zwangsvollstreckung. Die rein prozessuale Bedeutung des Art. 15 ist in diesem Sinne auch unzweideutig zum Ausdruck gebracht in den Bemerkungen der Motive zum Regierungsentwurf über die Stellung des Art. 15 in dem System des Gesetzes. (Verhandlungen der Kammer der Abgeordneten im Jahre 1849, Beilagenband I, Beilage XXI S. 172.)

Bei der Auslegung einer gesetzlichen Bestimmung kommt zunächst deren Wortlaut in Betracht. Ist derselbe klar und unzweideutig, dann ist er allein maßgebend. Der Abs. II des Art. 1 macht keinen Unterschied zwischen staatlichen und privaten Versicherungsanstalten. Aus dem Gebrauche des Wortes „Versicherungsanstalten" kann nicht geschlossen werden, daß der Gesetzgeber nur staatliche Anstalten im Auge gehabt hat, denn das Wort wurde auch für private Versicherungsunternehmungen gebraucht. In Bayern gab es zur Zeit der Erlassung des Gesetzes nur die einzelstaatliche Feuerversicherungsanstalt für Gebäude; hätte der Gesetzgeber nur staatliche Unternehmungen im Auge gehabt, so hätte er nicht von Versicherungsanstalten sprechen können, sondern hätte die einzige staatliche Anstalt genannt.

Daß nach dem Sprachgebrauch der damaligen Zeit unter *Versicherungsanstalten* sowohl öffentliche wie private Versicherungsunternehmungen verstanden werden wollten, ist um so mehr als sicher anzunehmen, als um jene Zeit nicht nur in England und Frankreich, sondern auch in Deutschland das Versicherungswesen begonnen hatte sich zu entwickeln und in Gotha als bürgerliche Gegenseitigkeitsanstalten schon seit 1821 die Feuerversicherungsbank, seit 1829 die Lebensversicherungsbank bestand. Der weitere Ausbau des Versicherungswesens lag im Zuge der Zeit und es entsprach nur dem natürlichen Sprachgefühl, wenn in richtiger Voraussicht der fortschreitenden Entwicklung des Versicherungswesens mit dem Ausdruck „Versicherungsanstalt" eine Wortfassung gewählt wurde, welche sowohl die damals vorhandenen wie die zukünftig entstehenden Versicherungsunternehmungen, mögen sie staatlichen oder privaten Charakter haben, in sich begreifen sollte.

Zu demselben Ergebnis führt ein Zurückgehen auf die Entstehungsgeschichte der Bestimmung....

Ein *weiterer Revisionsgrund* geht dahin, daß Art. 1 Abs. II des Gesetzes v. 12. März 1850 seine Gültigkeit verloren habe; die im Art. 108 EGBGB. zugunsten des Landesrechts aufgestellten Vorbehalte hätten nicht die Kraft, reichsgesetzliche Normen zu durchbrechen; in die Bestimmungen der Reichsgesetze, welche für die Entstehung, das Erlöschen, die Übertragung und die Übertragbarkeit der auf Reichsrecht beruhenden Rechte und Ansprüche erlassen sind, dürfe von der Landesgesetzgebung nicht eingegriffen werden; eine etwa noch entgegenstehende Bestimmung, die mit einer solchen reichsgesetzlichen Norm sich nicht vertrage, habe keine Gültigkeit mehr. Dem Art. 1 Abs. II des bayr. Gesetzes stünden aber die Vorschriften in §§ 255, 412, 399 BGB., ferner in § 67 VVG. v. 30. Mai 1908 entgegen.

Diese Ausführungen der Revision sind rechtsirrtümlich.

Nach Art. 108 mit Art. 55 und 3 EGBGB. sind die sachlich rechtlichen Bestimmungen der landesgesetzlichen Vorschriften über die Verpflichtung zum Ersatz von Aufruhrschäden unberührt geblieben. Art. 108 EGBGB. enthält einen allgemeinen Vorbehalt für das gesamte Rechtsgebiet der Regelung von Aufruhrschäden zugunsten der Landesgesetzgebung; es ist selbstverständlich, daß, soweit dieser Vorbehalt für die Landesgesetzgebung reicht, der Grundsatz „Reichsrecht bricht Landrecht" nicht gilt, sondern im Gegenteil das Landesrecht unberührt bleibt durch das Reichsrecht, auch wenn es mit den Bestimmungen des letzteren in Widerspruch steht. Wie für die Entstehung dieser Ansprüche und Rechte, so ist auch für deren Erlöschen das Landesrecht allein maßgebend (vgl. das bayr. Gesetz v. 23. Febr. 1879 zur Ausführung der ZPO. und KO. in der Fass. v. 26. Juni 1899, Art. II), und dasselbe gilt hinsichtlich der Übertragung und Übertragbarkeit der diesem Rechtsgebiet entstammenden Ansprüche. Im vorliegenden Falle handelt es sich nicht um einen auf Reichsrecht beruhenden Rechtsanspruch, sondern um einen auf das bayr. Gesetz v. 12. März 1850 gestützten Anspruch. Es kann daher auf diesen Fall auch nicht der Grundsatz Anwendung finden, der in RG. 76, 208 ausgesprochen ist, „daß in die Bestimmungen der Reichsgesetze, die für die Entstehung, das Erlöschen, die Übertragung und Übertragbarkeit der auf dem Reichsrechte beruhenden Rechte und Ansprüche erlassen sind, von der Landesgesetzgebung nicht eingegriffen werden könne".

Daher geht auch die Berufung auf § 255 BGB. und auf § 67 VVG. fehl.

Denn beide Gesetzesvorschriften wollen den Fall regeln, daß dem Schadensersatzberechtigten nicht nur gegen den von ihm auf Ersatz in Anspruch Genommenen, sondern auch gegen einen Dritten Ansprüche zustehen. Einen solchen Anspruch hat der durch einen Aufruhr Geschädigte zweifellos gegen diejenigen, welche als Anstifter oder Teilnehmer an der Zusammenrottung den Schaden verursacht haben.

Aber das gegenseitige Verhältnis zwischen der vertragsmäßigen Schadensersatzpflicht der Versicherungsanstalt und der auf positiver Gesetzesvorschrift des Landesrechts beruhenden haftpflichtmäßigen Schadensersatzpflicht einer Gemeinde oder des bayr. Staates im Falle von Aufruhrschäden ist eben durch das in Kraft gebliebene Landesrecht nach Art. 1 Abs. II dahin geregelt, daß die letztgenannte Schadensersatzpflicht nur subsidiär sein soll; insoweit ein Schadensersatzanspruch gegen Versicherungsanstalten gegeben ist, wird ein solcher gegen die Gemeinde oder den bayr. Staat überhaupt nicht existent. Er kann daher weder nach § 255 BGB. abgetreten werden noch nach § 67 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag kraft Gesetzes übergehen.

Richtig ist, daß der gesetzgeberische Zweck, welchen bei der Regelung der Schadensersatzleistung der § 255 BGB. im allgemeinen, der § 67 VVG. speziell für Versicherungsunternehmungen, der Art. 1 Abs. II des Gesetzes v. 12. März 1850 im Falle von Aufruhrschäden verfolgen, der nämliche ist; es soll dadurch verhindert werden, daß der Geschädigte zweimal für seinen Schaden Ersatz erhält und damit eine ungerechtfertigte Bereicherung erlangt. Aber die von den Gesetzgebern zur Erreichung dieses Zieles gewählten Methoden sind verschieden. § 255 BGB. und § 67 VVG. statuieren beim Vorhandensein mehrerer Ansprüche zugunsten desjenigen, der den Schadensersatz leistet, daß die Ansprüche, welche der Schadloshaltene gegen Dritte hat, insoweit auf den Ersatzleistenden übergehen, sei es durch Abtretung der Ansprüche nach § 399 BGB., sei es durch Übergang kraft Gesetzes nach § 412 BGB.

Der bayer. Gesetzgeber von 1850 *läßt aber ein solches Zusammentreffen mehrerer Ansprüche überhaupt nicht zustande kommen*, indem er bestimmt, daß bei dem Vorliegen eines Ersatzanspruches gegen eine Versicherungsanstalt die gemeindliche oder staatliche Haftpflicht erst da anfängt, wo die Ersatzpflicht durch Versicherungsanstalten nicht mehr gegeben ist. Es ist daher bei der Fortdauer des Landesrechts in diesem Rechtsgebiet für die Anwendbarkeit der §§ 255 BGB. und 67 VVG. begrifflich überhaupt kein Raum. Damit entfällt von selbst die von der Revisionsklägerin behauptete Verletzung der §§ 399, 412 BGB.

Die Revision *rügt weiter*, daß Art. 1 Abs. II des Gesetzes v. 12. März 1850 mit dem zur Zeit der Schadensverübung geltenden Staatsgrundgesetz für den Freistaat Bayern v. 4. Jan. 1919 in Widerspruch stehe, da die Gesetzesbestimmung von 1850 mit dem in dem Staatsgrundgesetz unter Ziff. 9 aufgestellten Grundsatz der *Unverletzlichkeit des Eigentums* sich nicht vereinbaren lasse. Es wird von der Revision ausgeführt, dieser verfassungsmäßige Grundsatz zwinge dazu, den Geschädigten einen Schadensersatzanspruch gegen Staat oder Gemeinde zu geben; es sei daher unzulässig, den Ersatzanspruch den Geschädigten vorzuenthalten, wenn sie zufällig einen vertragsmäßigen Anspruch gegen eine Versicherungsanstalt haben; hieraus ergebe sich ein Anspruch der letzteren auf Grund gesetzlichen Forderungsübergangs.

Es versteht sich von selbst, daß es sich bei der Aufstellung verfassungsmäßiger Grundsätze, die von der Garantie oder Unverletzlichkeit des Eigentums oder von der Sicherheit der Person sprechen, wie sie sich auch in der alten bayr. Verfassung in Titel IV § 8, im vorläufigen Staatsgrundgesetz des Freistaats Bayern v. 7. März 1919 (GVBl. 109) unter § 10, in der neuen bayr. Verfassungsurkunde v. 14. Aug. 1919 unter § 16, in der RVerf. v. 11. Aug. 1919 unter Art. 153 vorfinden, um nicht weiter handelt, *als um den Ausdruck des dem öffentlichen Recht angehörenden Bekenntnisses des Verfassungsgesetzgebers zum Rechtsstaat. Der rechtliche Gehalt eines solchen Programmsatzes ist rein negativ und erschöpft sich in der Zusicherung, daß der Inhaber der Staatsgewalt in das Eigentum der Staatsbürger und in die Freiheit ihrer Person nur insoweit eingreifen werde*, als er dafür gesetzliche Grundlagen habe, daß aber behördliche Willkür, also Eingriffe des Staates durch seine Organe in Freiheit und Eigentum der Untertanen ohne gesetzliche Unterlagen, ausgeschlossen sein solle. Es handelt sich also nur um die Betonung des Staates als eines Rechtsstaates im Gegensatz zu einem sog. Polizeistaat, aber keinesfalls um die Schaffung eines dem Zivilrecht angehörenden Garantieanspruchs für den Staatsbürger gegen den Staat oder die Gemeinde für den Fall, daß der Staatsbürger in seiner Person oder in seinem Eigentum irgendwie zu Schaden kommt. Wenn aus solchen verfassungsmäßigen Programmsätzen ein im Rechtswege verfolgbarer Schadensersatzanspruch gegen den Staat gefolgert werden wollte, so würde man logischerweise zu der unannehmbaren Konsequenz kommen, daß der Staat automatisch zu einer generellen und unentgeltlichen Versicherungsanstalt für alle auf seinem Territorium rechtswidrigerweise vorkommenden Sach- oder Personenschäden würde.

Ebenso verfehlt ist es endlich, wenn die Revision auf die Nichtanwendung des § 839 BGB. im Zusammenhalt mit Art. 60. AGBGB und mit dem bayr. Gesetz v. 6. Dez. 1913 über die Haftung des Staates für Angehörige des bayr. Heeres (GVBl. 911) zu stützen versucht wird.

Nach Art. 77 EGBGB. bleiben unberührt die landesgesetzlichen Vorschriften über die Haftung des Staates für Schadenszufügung

seitens seiner Beamten. Für Bayern ist durch Art. 60 AGBGB. eine Haftpflicht des Staates für den Fall statuiert, daß ein Staatsbeamter oder eine Person des Soldatenstandes (Gesetz v. 6. Dez. 1913) in Ausübung der anvertrauten öffentlichen Gewalt vorsätzlich oder fahrlässig die ihm einem Dritten gegenüber obliegende Amtspflicht verletzt hat. Der Art. 60 AGBGB. wälzt also die an sich nach § 839 BGB. den Beamten treffende Haftung auf den Staat oder die andere Körperschaft ab, in deren Diensten der Beamte steht.

Die plündernden Soldaten haben sich außer Dienst befunden und hatten sich dem Einfluß ihrer Vorgesetzten entzogen. Tatsachen dafür, daß und wie Beamte oder militärische Vorgesetzte sich einer Überschreitung ihrer Amtsbefugnisse oder der pflichtwidrigen Unterlassung einer ihnen obliegenden Amtshandlung, etwa nach dem bayr. Gesetz v. 4. Mai 1851 über das Einschreiten der bewaffneten Macht, schuldig gemacht haben, sind von der Kl. nicht vorgebracht worden. Die Abweisung dieses Klagegrundes beim Mangel jeglicher Substanziierung ist durch die Vorinstanzen zu Recht erfolgt.

Übrigens wäre, auch wenn der behauptete Schadensersatzanspruch wegen Verletzung einer Amtspflicht von der Kl. substanziiert werden könnte, seine Verfolgung im Wege einer Klage gegen den Staat nach § 11 EGGVG. und Art. 7 des Gesetzes über den Verwaltungsgerichtshof erst zulässig, wenn von diesem Gerichtshof durch eine die Zivilgerichte bindende Vorentscheidung festgestellt wäre, ob der Beamte sich einer Überschreitung seiner Amtsbefugnisse oder der Unterlassung einer ihm obliegenden Amtshandlung schuldig gemacht hat (Art. 7 Abs. II des Gesetzes über den VGH. v. 8. Aug. 1878 in der Fassung des Art. 165 Z. I des AGBGB.).

(Urt. v. 11. Jan. 1922, I 212/21.)

b) Strafsachen.

Berichtet von Rechtsanwalt Dr. Friedrich Goldschmit II, München.

1. Das KapFluchtG. v. 24. Dez. 1920 ist am 8. Jan. 1921 in Kraft getreten (vgl. RGSt. 33, 187; 46, 307, 312; 50, 398, 404; 53, 33, 35; 54, 170; 55, 199). — Wann gilt ein Gesetz als verkündet?†)

Rechtsirrig ist die Annahme der Strafkammer, daß der Tag der Verkündung eines Reichsgesetzes nach Art. 71 RVerf. derjenige Tag sei, der auf dem in Frage kommenden Stücke des RGBl. als Ausgabetag angegeben sei. Maßgebend ist vielmehr lediglich der Tag, an dem tatsächlich das RGBl. ausgegeben worden ist und es steht den Gerichten frei, nachzuprüfen, ob der wirkliche Ausgabetag mit dem Ausgabevermerk übereinstimmt. Dies muß aber gegebenenfalls bejaht werden. Denn die Ausgabe liegt vor, sobald die Versendung des betreffenden Stückes des RGBl. begonnen hat, sobald also das fragliche Stück dem Postzeitungsamt in Berlin zur Verteilung und Beförderung übergeben worden ist (vgl. Laband, Deutsches Staatsrecht, Bd. II, 57; Seydel, Bayer. Staatsrecht Bd. II, 313/14; DJZ. 1920, 521/22; JW. 1921, 751; KG. v. 2. Mai 1921).

Verfehlt ist die Ausführung der Revision, es müsse erst einem größeren Personenkreis die Möglichkeit gegeben sein, von dem Inhalte des zur Versendung gelangten RGBl. Kenntnis zu nehmen, bevor man eine Ausgabe des Blattes und damit eine Verkündung des darin bekanntgemachten Gesetzes annehmen dürfe. Denn für die verbindliche Kraft eines Reichsgesetzes kommt es nicht darauf an, ob es bekannt ist oder nicht (vgl. Laband a. a. O. II, 80; Seydel a. a. O.; Binding, Handbuch des Strafrechts I, 227). Aus der Auskunft des Gesetzsammlungsamts in Berlin v. 10. Okt. 1921 ergibt sich aber, daß die Nr. 2 des RGBl. 1921 am 7. Jan. 1921 nachmittags 4 Uhr dem Zeitungspostamt in Berlin zur Beförderung und Verteilung, also zum Vertrieb eingeliefert worden ist. Hiernach ist das Kapitalfluchtgesetz am 7. Jan. 1921 verkündet worden und daher mit dem 8. Jan. 1921 in Kraft getreten (§ 18 a. a. O.).

(Urt. v. 1. Dez. 1921, RevReg. II Nr. 387/1921.)

2. Zu § 5 der ReichsGetrO. für die Ernte 1918.†)

Besitzer der beschlagnahmten Vorräte ist auch der mit der Verwaltung der Vorräte für den Eigentümer betraute Inhaber des Gewahrsams. Ein Gutsverwalter ist in der Regel verpflichtet, sich um den Bestand oder die Beschaffenheit der auf dem Gute vorhandenen Getreidevorräte zu kümmern und insbesondere auch den behördlichen Anordnungen über den Ausdrusch nachzukommen.

(Urt. v. 14. Okt. 1920, RevReg. II Nr. 385/1920.)

3. Zur ReichsGetrO. †)

Die Pflicht, die Annahme von Getreide ohne Erlaubnisschein zu verweigern (§ 64 RGetrO.), trifft unter allen Umständen den

---

Zu 1. Das BayObLG. teilt also die vom KG. in seinem Urteil v. 2. Mai 1921 vertretene und in ihrer Bedeutung damals von W. Jellinek an dieser Stelle (JW. 1921, 751) gewürdigte Auffassung, daß der Ausgabevermerk, den die Reichsgesetzblätter tragen, auf seine Richtigkeit überprüfbar ist. Es erklärt ferner ausdrücklich — was das KG. damals hatte unentschieden lassen können —, daß der Beginn der Ausgabe, im vorliegenden Falle die Einlieferung beim Zeitungspostamt in Berlin zum Vertrieb, genüge, um die Verkündung als erfolgt zu betrachten. Der ratio legis ist mit einem solchen Verfahren natürlich nicht eben genügt. Darum soll ja auch normalerweise ein Gesetz erst 14 Tage nach Bekanntgabe in diesem Sinne in Kraft treten. Wenn es der Gesetzgeber aber, wie leider neuerdings immer häufiger, eilig hat und ein anderes anordnet, was ihm durch Art. 71 RVerf. ja wieder verstattet ist, so steht der Untertan dem im allgemeinen wehrlos gegenüber — aber gerade auf dem Gebiete des Steuerstrafrechts nun doch nicht mehr ganz, seit wir den § 358 RAbgO. haben, wonach von Strafe freibleiben soll, wer in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat. Diese Vorschrift kam hier wohl nicht in Betracht, weil der steuergesetzliche Tatbestand, um den es sich handelte (Einbringung von Bargeld über die deutsch-österreichische Grenze ohne Vermittlung durch eine Bank), bei der Neufassung des Kapitalfluchtgesetzes keine Veränderung erlitten hatte, also vorher schon bekannt war. Immerhin hätte die Rücksicht auf diesen § 358 RAbgO. das Gericht vielleicht doch davon abhalten können, in Beziehung auf eine Steuerstrafrechtsnorm den Satz, daß es für die verbindliche Kraft eines Reichsgesetzes nicht darauf ankommt, ob es bekannt ist oder nicht, mit der Schärfe auszusprechen, wie es hier geschehen ist.

Prof. Dr. Bühler Halle.

Zu 2 u. 3. Die Verletzung der Auskunftspflicht, das Verschweigen von Vorräten, die Nichteinhaltung der Ausdruschfristen, die Nichtablieferung von Brotgetreide i. S. der RGetrO. stellen Unterlassungsdelikte dar, bei denen, wie bei jedem Unterlassungsdelikt, der Unterlassende als Alleintäter (vgl. Oppenhoff zu § 47 StGB.) verantwortlich ist.

§ 5 RGetrO. 1918—1920 i. V. mit ihren Strafvorschriften in § 80 stellen den Eigentümer des Gutes als Besitzvermittler einmal dem Pächter gleich und fassen sie unter dem Begriff „Unternehmer des landwirtschaftlichen Betriebes" (z. B. § 8 RGetrO. 1920) zu wirtschaftlichen Zwecken zusammen, indem ihnen, sofern sie den Betrieb leiten, d. h. sich maßgebend wirtschaftlich in ihm betätigen und nicht etwa die Betriebsführung selbständig einem Dritten überlassen, die Selbstversorgung zugesprochen wird.

§ 5 RGetrO. macht andererseits aus Gründen der Sicherheit für die Erfüllung zwangswirtschaftlicher Anordnungen auch Angestellte des Betriebsleiters, sofern sie eine gewisse Selbständigkeit in bezug auf die „Verwaltung" der Vorräte besitzen, zu „Besitzern" der beschlagnahmten Vorräte, obwohl ein Besitz nicht in Frage kommt, sondern nur, wie das Gesetz treffend sagt, eine Innehabung des Gewahrsams.

Das BayObLG. betrachtet trotz dieser gesetzlichen Regelung den Gutsverwalter nicht schlechthin als einen mit der Verwaltung der Vorräte betrauten Gewahrsamsinhaber, sondern läßt durch den Zusatz „in der Regel" die Tatfrage zu, ob im Einzelfall nicht der Verwalter in seinen Verwaltungsbefugnissen und damit auch in seiner Verantwortlichkeit gegenüber der Behörde und deren Anordnungen derart beschränkt ist, daß lediglich der Unternehmer des Betriebes als Täter für das Unterlassungsdelikt in Frage kommt.

Das zweite Urteil (v. 6. Juni 1921) betont zutreffend, es sei für die strafrechtliche Verantwortung allein ausschlaggebend, welche Verhältnisse in Wirklichkeit bestanden, wer in tatsächlicher Beziehung Inhaber des Betriebes gewesen sei. Die Spruchpraxis hat sich oft durch die rechtlichen Beziehungen unter Zurückstellung der tatsächlichen Feststellung, daß die Bewirtschaftung des Betriebes und die mit ihr verbundene Leitung desselben in anderen Händen lag, als es nach den zivilrechtlichen Vorschriften hätte sein müssen, zu Fehlschlüssen verleiten lassen.

So verurteilte ein Schöffengericht eine Witwe, die ihr Land mit Hof zur selbständigen Bewirtschaftung an den Sohn übergeben hatte, ohne daß die Umschreibung im Grundbuch erfolgt war, wegen Nichtablieferung beschlagnahmter Getreidevorräte, weil sie den Fragebogen der Nachschaukommission über die Anbauflächen ausgestellt und unterzeichnet hatte und außerdem die Übertragung des Grundbesitzes nicht erfolgt war. Deshalb sei sie Unternehmer des landwirtschaftlichen Betriebes.

Mit Recht hob die Berufungsinstanz das Urteil gemäß § 5 RGetrO. auf mit der Begründung, es sei noch kein hinreichender Grund für die Annahme der Unternehmereigenschaft der Witwe, wenn sie der Kommission Angaben über die Größe der Anbaufläche gemacht und selbst von dem festgesetzten Lieferungssoll Kenntnis gehabt habe. Es sei weder tatsächlich noch rechtlich unmöglich, daß die Angekl. in diesen Fällen als Beauftragte ihres Sohnes, des wirklichen Unternehmers jenes landwirtschaftlichen Betriebes gehandelt habe (LG. Limburg 1 N 40/21 Urt. v. 30. Jan. 1922).

Es sind mir Fälle bekannt, wo der Bauer sich schon über zehn Jahre auf den Altenteil gesetzt hat, ohne daß die Übertragung des Eigentums im Grundbuch vermerkt ist. Trotzdem muß der Sohn auf Grund seiner selbständigen Wirtschaftsführung und nicht der Altenteiler als der Unternehmer des Betriebes, und zwar als alleiniger Unternehmer nach RGetrO. angesehen werden.

RA. Ernst Böttger, Berlin,
Rechtsbeirat des Reichs-Landbundes.

Inhaber des Betriebes. Für die strafrechtliche Verantwortung kommt es nur darauf an, welche Verhältnisse in Wirklichkeit bestanden, wer tatsächlich die Mühle betrieben hat, nicht darauf, was die Beteiligten unternahmen, um sich von der durch das Gesetz auferlegten Pflicht zu befreien und die Verantwortlichkeit zu verschieben. Aus den Umständen des Falles kann sich ergeben, daß der Vertrag, wonach dem Obermüller die Leitung und der Betrieb der Mühle übergeben wurde, nur ein Scheinvertrag ist. Soweit aber die Abmachung ernstlich dahin ging, daß dem Obermüller nach außen die Leitung und der Betrieb der Mühle zustehen und daß sich damit die Rechtswirkung der ausschließlichen strafrechtlichen Verantwortung für diesen verbinden solle, ist dem Abkommen eine solche Wirkung zu versagen.

(Urt. v. 6. Juni 1921, RevReg. II Nr. 147/1921.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Fr. Goldschmit II, München.

4. Zur VO. betr. Verbot der Goldausfuhr v. 13. Nov. 1915 und zu § 155 Vereinszollgesetz.†)

Goldmünzen, die bereits über die Grenze geschafft sind, sind als dem Zugriff der deutschen Behörden entzogen zu erachten, also der Einziehung nicht zugänglich; es ist darum auf Wertersatz zu erkennen. Dieser wie die Geldstrafe ist nach dem Zeitpunkte der Überführung über die Grenze zu bemessen; denn das Unternehmen der verbotenen Ausfuhr nach § 2 der VO. umfaßt ebenso wie das Unternehmen nach § 134 VerZG. auch die Vollendung der Ausfuhr, also namentlich das schließliche Verbringen über die Grenze. Für diese ganze von ihm gewollte und herbeigeführte Tat einschließlich der am 27. Dez. 1919 erfolgten Überführung der Goldmünzen über die Grenze ist Angekl. verantwortlich, weshalb der für den 27. Dez. 1919 ermittelte Wert der ausgeführten Goldmünzen für die Bemessung der Geldstrafe und des Wertersatzes zugrunde zu legen ist. — Bei mehreren Geldstrafen ist die Ersatzfreiheitsstrafe für jede Geldstrafe gesondert auszusprechen.

(Urt. v. 10. Nov. 1921, RevReg. II Nr. 364/21.)

Oberlandesgerichte.

Celle.

a) Zivilsachen.

1. Haftung der Eisenbahn auf Grund des § 459 HGB.†)

Wenngleich der Bekl. an und für sich nach § 84 EVO. für die während der Beförderung eingetretene Beschädigung des Gutes aufzukommen hatte, darf er sich doch auf die Befreiungsvorschrift des § 86 Abs. 1 Nr. 2 in Verb. mit dem Abs. 2 dieses Paragraphen berufen. Außerdem ist indes § 62 a. a. O. zu berücksichtigen. Dieser verpflichtet den Versender dazu, das Gut gegen Verlust, Minderung oder Beschädigung sicher zu verpacken, soweit seine Natur dies möglich macht. Dies trifft hier unbedingt zu. Unverpackte Webwaren würden bei der Eisenbahnbeförderung nicht nur dadurch, daß sie bei Verladung zusammen mit schweren Frachtstücken wie Kisten und Fässern, welche durch unvermeidliche heftige Rangierstöße von ihrem Platz im Eisenbahnwagen in Bewegung gesetzt sind, zusammengedrückt werden können, sondern auch mancherlei sonstigen schädlichen Einwirkungen, wie starker Verstaubung oder dem Zutritt von Feuchtigkeit und Flüssigkeiten, ausgesetzt sein. Diesen Gefahren kann der Absender mit Erfolg nur durch eine geeignete Verpackung begegnen. Als solche ist jedoch die bloße Umhüllung mit Papier keinesfalls anzuerkennen. Sie würde allenfalls das Eindringen von Staub, nicht aber auch andere Gefahren unterwegs abzuwehren vermögen. Infolgedessen brauchte der Bekl. die für den Kl. bestimmten Ballen Webwaren nach § 62 Nr. 2 EVO. zur Beförderung nicht anzunehmen, wenn nicht der Absender im Frachtbrief die Unzulänglichkeit der Verpackung hervorhob.

Daß dies geschehen ist, ist aber mit dem LG. anzunehmen. Dafür spricht mit Deutlichkeit der Inhalt des vom Kl. vorgelegten Frachtbriefes. Hiernach kann nicht davon die Rede sein, daß der Vermerk „In Papier verpackt" in der Urkunde nur aufgenommen sei, um die Sendung näher zu kennzeichnen. Diesem Zweck dienen die Spalten des Frachtbriefes „Adresse, Anzahl, Art der Verpackung". Der mit einem Stempel hergestellte Vermerk „In Papier verpackt" findet sich aber abgesehen davon, daß er in die Frachtbriefspalte „Inhalt" aufgenommen ist, an der Stelle neben dem Vordruck „Zulässige oder vorgeschriebene Erklärungen, bahnlagernd, Anschlußgleis, Zoll- oder Steuerabfertigung und dergleichen". Demnach kam der Vermerk nicht als Mittel zur Feststellung der Identität der Sendung in Betracht, sondern er mußte einen anderen Zweck haben. Wenn nun aber neben der Beschreibung der Sendung in der Frachtbriefspalte „Inhalt" als Leinenwaren eine Verpackung erwähnt wurde, die nach ihrer angegebenen Art für den Zweck der Sicherung des Gutes ganz ungeeignet war, so konnte das nur bedeuten, daß auf diese Weise die Verpackung als mangelhaft anerkannt wurde, auch ohne daß man gerade dieses Wort zur Anwendung brachte. Nach dem Gesagten liegen die Voraussetzungen des § 86 Nr. 2 a. a. O. vor. Bei dem Schaden, welcher die Webwaren unterwegs betroffen hat, handelte es sich unleugbar um einen solchen, welcher seine Ursache in mangelhafter Verpackung hatte, während er bei sicherer Verpackung vermieden worden wäre. Ohne Grund bestreitet der Kl., daß die Ballen unbeschädigt geblieben wären, wenn man zu ihrer Versendung Kisten benutzt hätte. Denn eine syrupartige, also dickere Flüssigkeit, wie sie den Schaden verursacht hat, wäre eben durch die Kiste von den in ihr befindlichen Webwaren ferngehalten worden und hätte, eine ordnungsmäßige Beschaffenheit der Kiste vorausgesetzt, durch deren Wände und Fugen nicht in einem Grade eindringen können, daß sie bis an das Gut selbst gelangte. In der bloßen Papierverpackung waren dagegen die Webwaren der Einwirkung der an die Ballen herangetretenen Flüssigkeit ungehindert ausgesetzt.

Nicht von Belang ist die angebliche Handelsüblichkeit der gewählten Verpackung. Es mag sein, daß man im Verkehr von einer anderen Art der Verpackung absieht, weil trotz Anwendung der Papierumhüllung vielfach Sendungen unbeschädigt anlangen mögen, und es die Versender daher zur Ersparung der größeren Kosten einer vorsichtigeren Verpackung darauf ankommen lassen, ob dennoch ein Schaden entsteht. Allein entscheidend ist nach der EVO., daß eine sichere Verpackung stattfindet und auf ihr darf deshalb die Eisenbahn bestehen.

(OLG. Celle, 2. ZS., Urt. v. 12. Nov. 1921, 2 U 93/21.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Ad. Bargmann, Bremerhaven.

*

Düsseldorf.

2. Zündwarensteuer beim Export.†)

Die Kl. verkaufte und lieferte der Bekl. Zündwaren. Vor dem Abschluß teilte sie der Bekl. mit, daß die Zündwarensteuer in Wegfall komme, wenn Bekl. schriftlich bestätigt, daß die Feuerzeuge

---

Zu 4. Daß das Unternehmen der Konterbande i. S. des § 134 VerZollG. die Vollendung mit umfaßt, ist von jeher angenommen worden (vgl. Hoffmann-Trautvetter, Komm. z. d. Zoll- und Steuergesetzen, 1912, 165); die Folgerung, die hier daraus gezogen wird, kann als selbstverständlich bezeichnet werden. Mit Ausnahme des letzten Absatzes bewegt sich die Entsch. auf dem Gebiet des materiellen Zollstrafrechts, das nach § 453 RAbgO. auch nach deren Inkrafttreten weiter in Geltung geblieben ist. Dagegen gilt in Beziehung auf das Strafverfahren seit dem 23. Dez. 1919 (und demnach gerade schon für den vorliegenden Fall) eigentlich auch im Zollrecht der neue Rechtszustand (vgl. allgemeine Verfügung über das Inkrafttreten der RAbgO. im Bereiche der Zölle und Verbrauchsabgaben v. 23. Dez. 1919, RZollBl. 1920, 13), obwohl die Entsch. davon keine Notiz zu nehmen scheint. Ob der Satz, daß bei mehreren Geldstrafen die Ersatzfreiheitsstrafe für jede Geldstrafe besonders auszusprechen ist, sich unter dem neuen Recht halten läßt, ist nicht außer Zweifel. § 435 RAbgO. stünde wohl nicht entgegen, wohl aber der Wortlaut von § 383 Abs. 4, bei dem freilich wieder die Besonderheit vorliegt, daß er im Abschnitt über das materielle Strafrecht steht.

Prof. Dr. Bühler, Halle.

Zu 1. Ein Ballen Webwaren, der in Papier verpackt war, ist auf dem Eisenbahntransport durch Eindringen einer syrupartigen Flüssigkeit beschädigt worden. Das OLG. weist in Übereinstimmung mit dem LG. die Klage auf Schadensersatz nach § 86 (1.) Nr. 2 EVO. ab, weil das Gut mit mangelhafter Verpackung zur Beförderung aufgegeben sei. Durch Verpackung in Papier würden Webwaren nicht gegen eine Beschädigung, wie die des vorliegenden Falles geschützt. Wenn Kl. also an einer im Frachtbrief dafür vorgesehenen Stelle die Verpackung in Papier ausdrücklich angegeben habe, so habe er damit nur erklären wollen, daß die Verpackung eine ungenügende sei. Es sei nicht erforderlich, daß im Frachtbrief ausdrücklich bemerkt werde, die Ware sei mangelhaft verpackt.

Wenn die Entscheidung auch m. E. richtig ist, so scheint die Begründung nicht unbedenklich. Für die Abfertigungen der Eisenbahn wird es häufig kaum möglich sein, zu beurteilen, ob die Verpackung eines Gutes nach seiner Beschaffenheit eine mangelhafte ist und ob sie daher nach § 62 (2.) EVO. berechtigt ist, die Beförderung abzulehnen oder ein Anerkenntnis der mangelhaften Verpackung zu verlangen. Einen sicheren Schutz gegen Ansprüche, wie die des vorliegenden Falles, hat sie, wenn sie, besonders in Zweifelsfällen ein ausdrückliches Anerkenntnis verlangt (vgl. auch Rundnagel, Die Haftung der Eisenbahn, 2. Aufl., § 16 S. 132 ff., Ders., Beförderungsgeschäfte in Ehrenbergs Handbuch des Handelsrechtes V, 2, S. 338 ff., 440 ff.).

Wirkl. Geh. Rat Prof. Dr. v. der Leyen, Berlin-Wilmersdorf.

Zu 2. Der Entsch. ist steuerrechtlich wie zivilrechtlich beizupflichten. Das ZündwStG. v. 10. Sept. 1919 (jetzt in der Fassung v. 25. März 1921, RGBl. 313, und in der Fassung des Ges. v. 8. April 1922, Anl. 7, RGBl. 381) enthält keine dem § 7 des UmsStG. analoge Bestimmung der Befreiung des reinen

ausschließlich für das Ausland bestimmt seien. Diese schriftliche Bestätigung erteilte die Bekl., die ihrerseits die Zündwaren tatsächlich in das Ausland weiter verkauft hatte, sie verlangte aber die Adressierung der Fracht an ihre Adresse, damit der ausländische Kunde die Bezugsquelle nicht erführe. Trotzdem berechnete die Kl. 1200 ℳ verauslagter Zündwarensteuer. LG. und OLG. haben verurteilt:

„Es kann nicht zweifelhaft sein, daß die Zündwaren, die der Bekl. seitens der Kl. geliefert worden sind, der Besteuerung auf Grund des ZündwStGes. v. 10. Sept. 1919 (RGBl. 1629) unterlagen. Gemäß § 5 dieses Gesetzes ist für die im Inlande hergestellten Zündwaren die Steuer zu entrichten, sobald sie aus den Räumen des Herstellungsbetriebes in den freien Verkehr des Inlandes übergehen. Im vorliegenden Falle war die Kl. die Herstellerin der gelieferten Zündwaren. Sie hat diese Waren an die im Inlande wohnende Bekl. verkauft und geliefert, die sie weiterveräußert hat. Damit waren die Zündwaren Gegenstand des freien inländischen Handels geworden, also der Besteuerung unterworfen. Unstreitig ist die Steuer durch die zuständige Behörde bei der Kl. als der nach § 4 genannten Gesetzes abgabepflichtigen Person auch erhoben worden

Zu Unrecht wendet die Bekl. ein, daß die von ihr bezogenen Zündwaren nach § 9 mehrgenannten Gesetzes der Steuer nicht unterlägen hätten, weil sie von ihr unverändert nach Holland ausgeführt worden seien. Unstreitig sind die Waren nicht unmittelbar aus den Räumen des Herstellerbetriebs nach Holland ausgeführt, sondern zunächst an die Bekl. geliefert worden, die ausdrücklich verlangt hatte, daß die Waren zunächst an ihre Adresse abgeliefert würden, damit ihrem holländischen Abkäufer der Herkunftsort der Ware verborgen bliebe. Wenn die Zündwaren, was unterstellt werden mag, seitens der Bekl. nach der Erlangung des Besitzes und des Eigentums an ihnen sofort nach Holland ausgeführt worden sind, so ist die Ausführung hiernach im Wege des inländischen Zwischenhandels, d. i. aus dem freien Verkehr des Inlandes heraus erfolgt. Für Fälle dieser Art bestimmt der Abs. 2 des § 9 angezogenen Gesetzes, daß eine Vergütung der (inzwischen entrichteten) Zündwarensteuer nicht stattfinde. Im übrigen sind die Voraussetzungen der von der Bekl. eingewendeten Vorschrift des § 9 ZündwStG. unstreitig auch insoweit nicht erfüllt worden, als die Ausfuhr nicht unter Steueraufsicht erfolgt und den Streitteilen auch nicht etwa eine Befreiung von der Vorschrift in § 15 Satz 1 ZündwStG. erteilt worden ist

Es bedarf keiner weiteren Darlegung, daß abweichende Parteivereinbarungen die Anwendung des Zündwarensteuergesetzes nicht ausschließen konnten.

Eine andere Frage ist die, inwieweit die von der Bekl. einredeweise geltend gemachte, in der Kaufbestätigung v. 7. Nov. 1919 enthaltene Mitteilung der Kl., die Zündwarensteuer komme in Wegfall, wenn die Bekl. der Kl. schriftlich bestätige, daß die Feuerzeuge ausschließlich für das Ausland bestimmt seien, die innervertraglichen Beziehungen der Streitteile zueinander beeinflußt hat, m. a. W. ob die Kl. durch jene Mitteilung der Bekl. gegenüber die Steuer, die sie an sich auf den Kaufpreis schlagen durfte, auf sich genommen hat, bzw. auf Grund der Mitteilung auf sich nehmen muß. Auch diese Frage ist zu verneinen.

Aus der fraglichen Mitteilung ist nichts weiteres zu folgern, als daß die Kl., die in derselben Bestätigung die Bekl. noch ausdrücklich auf die zur Erhebung kommende Steuer aufmerksam gemacht und damit eine Vertragsbedingung unterstrichen hat, die Bekl. auf eine Möglichkeit hinweisen wollte, wie sie die Steuer sparen könne. Sie ging offenbar von der Ansicht aus, daß die Vorlage einer schriftlichen Bescheinigung der Bekl. über die beabsichtigte Ausfuhr der Steuerbehörde gegenüber genügen werde, um gemäß § 9 ZündwStG. die Befreiung der Lieferung von der Steuer zu erwirken. Ihre Mitteilung schloß daher den stillschweigenden, weil selbstverständlichen Vorbehalt in sich, daß die Bekl. für den Fall, daß die Ansicht der Kl. irrig sei, dieser gegenüber zur Erstattung der Steuer verpflichtet bleibe. Besondere Umstände, die die Kl. hätten veranlassen können, die grundsätzlich in den Kaufpreis einkalkulierte Steuer im Falle der Übersendung fraglicher Bescheinigung unabhängig von dem Bescheide der Steuerbehörde selbst tragen zu wollen, hat die Bekl. nicht dargetan. Bei einer den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB. entsprechenden Auslegung des von der Bekl. aus anderen rechtlichen Gesichtspunkten nicht angegriffenen Vertrages ist daher in der fraglichen Erklärung der Kl. nicht die Übernahme der persönlichen Verbindlichkeit zu erblicken, die Bekl. für den Fall der Übersendung einer schriftlichen Bestätigung über die Verwendung der Ware von der Entrichtung der Steuer zu befreien. Nachdem nun die Steuerbehörde — was unstreitig ist — abweichend von der Ansicht der Kl. die Erhebung der Steuer als erforderlich bezeichnet und die Steuer von der Kl. eingezogen hat, diese Einziehung nach den obigen Darlegungen über das Eingreifen des § 5 ZündwStG. rechtlich auch nicht beanstandet werden kann, so ist die Bekl. der Kl. gegenüber als zur Erstattung der Steuer verpflichtet zu erachten.

(OLG. Düsseldorf, Urt. v. 8. März 1922, 10 U 525/22.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Jaffé, Düsseldorf.

*

Frankfurt a. M.

3. Zur Anwendung des § 990 Abs. I BGB.†)

Dem Kl. wurde eine Kuh gestohlen. Die Diebe schlachteten und zerlegten das Tier. Das Fleisch wurde von ihnen in Säcke verpackt, von dem Sohne des Bekl. in dessen Anwesen gebracht. Hier wurde das Fleisch einstweilen von den Dieben in einem Schuppen versteckt, da der Bekl. selbst nicht zu Hause war. Der Bekl. kaufte das Fleisch später von den Dieben und veräußerte es zum größten Teil weiter, während er den kleineren Teil selbst verbrauchte. In einem gegen sie anhängigen Strafverfahren wurden der Bekl. und sein Sohn wegen Hehlerei rechtskräftig freigesprochen. Mit der Klage wurde Ersatz des dem Kl. durch den Verlust der Kuh entstandenen Schadens verlangt. Das LG. verurteilte zur Zahlung des Betrags, den der Bekl. durch Verkauf des Fleisches erlöst hatte.

Die Berufung war ohne Erfolg.

Der Klageanspruch unterliegt den sich auf das Rechtsverhältnis zwischen Eigentümer und Besitzer beziehenden Gesetzesvorschriften, durch die die Anwendbarkeit der allgemeinen Vorschriften über unerlaubte Handlungen (§ 823 ff. BGB.) ausgeschlossen wird.

Das angefochtene Urteil nimmt an, daß der Bekl. bereits in dem Augenblick den Besitz an dem Fleisch erlangt habe, in dem ihm dieses in seiner Abwesenheit von seinem Sohne ins Haus gebracht worden sei, und daß der Bekl. in diesem Zeitpunkt nicht gewußt habe, daß das Fleisch aus einem Diebstahl herrühre. Infolgedessen verneint der Vorderrichter die Anwendbarkeit des § 990 Abs. 1 Satz 1 BGB., da das Erfordernis des Mangels des guten Glaubens in dem nach dieser Vorschrift rechtserheblichen Zeitpunkt des Besitzerwerbes vom Kl. nicht dargetan sei. Diese Begründung des ange-

---

Handels, noch eine dem § 2 Ziff. 1 des UmsStG. entsprechende generelle Befreiung der Ausfuhr (letzteres im übrigen durch die Nov. zum UmsStG. v. 8. April 1922, RGBl. 2157, in Gestalt der Neufassung des § 2 Nr. 1c abgeändert). Das ZündwStG. kennt nur die Einrichtung der Steueraufsicht beim Hersteller und Grossisten (§ 11 und § 17 f.) und die steuerfreie Ausfuhr, wenn sie unter solcher Steueraufsicht geschieht. Infolgedessen konnte, selbst wenn die an den inländischen Besteller verfrachteten Zündwaren sofort von diesem ins Ausland umgeleitet worden wären, ohne daß er den Besitz erlangt hätte, eine Freistellung von der Steuer nicht stattfinden. Denn die Zündwaren waren aus der Verfügungsmacht des Herstellers in die freie Verfügungsmacht des Käufers gelangt, ohne daß im Wege der Steueraufsicht die Ausfuhr von vornherein sichergestellt war. Damit waren sie also zunächst in den freien Inlandsverkehr gelangt, wodurch die Steuerpflicht ausgelöst wurde. Eine Vergütung wegen der Ausfuhr allein findet aber nicht statt (§ 9 Abs. 2).

Eher könnten schon Zweifel bei der Auslegung der Mitteilung des Verkäufers über den Wegfall der Steuerpflicht im Falle einer schriftlichen Bestätigung des Abnehmers über die Auslandsbestimmung der Ware aufkommen. Nach der auf rein tatsächlichem Gebiet liegenden Würdigung der Umstände hat jedoch das Gericht eine Zusicherung mit rechtlichen Folgen in dieser Mitteilung nicht gesehen und man wird im allgemeinen auch für ein Garantieversprechen etwas mehr verlangen müssen. Denn über die steuerlichen Verhältnisse von Rechtsgeschäften muß sich jeder selbst informieren. Trotzdem kann im einzelnen Fall es sehr wohl so liegen, daß in einer Mitteilung über Steuerfolgen, wenn dieselbe auf Grund einer behaupteten besonderen Sachkunde gemacht wird und den Vertragsgegner sichtlich und bewußt wesentlich zum Vertragsabschluß mit beeinflußt, eine verpflichtende Zusicherung zu finden ist. Deshalb ist auch in dieser Richtung Vorsicht im Geschäftsverkehr geboten.

RA. Dr. Hirschwald, Berlin.

Zu 3. Das Urteil verdient durchaus Anerkennung, insbesondere auch in der Schlußausführung, wonach aus dem Freispruch im Hehlereiprozeß nicht das Mindeste gegen das Vorhandensein eines bösen Glaubens im Sinne des BGB. zu folgern ist. Bedeutsamer ist die Erörterung über den Besitzerwerb: die leider sehr verbreitete Lehre, wonach dieser im Sinne des geltenden Rechts von einem Willen oder sogar Bewußtsein des Erwerbers unabhängig sein soll, erfährt durch das Urteil eine glänzende Widerlegung. Jene Lehre führt auch sonst öfters zu verdrehten Ergebnissen; z. B. müßte es eine unzulässige Besitzentziehung sein, wenn A. versehentlich in den Überzieher des B. statt in seinen eigenen eine Zigarrentasche steckt und sie hernach wieder herausnimmt, bevor B. etwas davon gemerkt hat.

Noch unerträglicher wäre die Gegenmeinung in unserem Fall: wer ohne Bewußtsein den Besitz erlangt, kann unmöglich weder gutgläubig noch bösgläubig sein. Die strengere Haftung aus § 990 BGB., die überall da eintritt, wo beim Besitzerwerb der Erwerber nicht in gutem Glauben war, müßte also hier sofort Platz greifen — ein unmögliches Ergebnis!

Prof. Dr. P. Oertmann, Göttingen.

fochtenen Urteils beruht hinsichtlich der Voraussetzungen des § 990 Abs. 1 Satz 1 BGB. auf einer Verkennung des danach für den guten Glauben maßgebenden Zeitpunktes.

Zu dem Besitzerwerb i. S. des § 990 BGB. kann es nicht genügen, wenn die Sache lediglich rein äußerlich in den Herrschaftsbereich einer Person gekommen ist, ohne daß diese Kenntnis davon erhalten und die Sachherrschaft tatsächlich ergriffen hat. Der Besitz wird zwar nach § 854 BGB. durch die Erlangung der tatsächlichen Gewalt über eine Sache erworben, ob daneben im allgemeinen ein, wenn auch nur rein natürlicher Besitzwille erforderlich ist, sagt das Gesetz nicht, und ist in Praxis und Rechtsprechung streitig. Auch wenn man dieses letztere Erfordernis des Besitzerwerbes nicht bejaht, so kann doch der Besitzerwerb nach § 990 Abs. 1 Satz 1 BGB. nicht schon dann stattgefunden haben, wenn nur nach den äußeren Umständen eine Person die Möglichkeit der Herrschaftsausübung hat, diese Möglichkeit aber selbst nicht kennt. Solange er diese Kenntnis nicht erlangt, kann von einem guten oder bösen Glauben des Besitzers bei dem Besitzerwerb keine Rede sein, denn dieser kann begriffsnotwendig nur in Beziehung auf ein dem Besitzer bekanntes Besitzverhältnis von Bedeutung sein. Der nach § 990 Abs. 1 Satz 1 BGB. maßgebende Zeitpunkt ist demnach erst dann eingetreten, wenn der Besitzer die Sachherrschaft tatsächlich bewußterweise ergriffen hat.

Den Begriff des guten Glaubens definiert das Gesetz selbst in dem § 932 Abs. 2 BGB. In Anwendung dieser Begriffsbestimmung auf die Vorschrift des § 990 Abs. 1 Satz 1 BGB. ist der Besitzer nicht nur dann bösgläubig, wenn er sein Nichtrecht zum Besitz kannte, sondern schon dann, wenn er es infolge grober Fahrlässigkeit nicht kannte, wenn er also bei der ihm obliegenden Prüfungspflicht die nach Maßgabe der vorhandenen Umstände im Verkehr erforderliche Sorgfalt in einem besonders schweren Maße außer acht ließ.

Danach kann von dem Kl. nicht der Nachweis gefordert werden, daß der Bekl. bei dem Besitzerwerb positiv gewußt hat, daß das ihm verkaufte Fleisch aus einem Diebstahl herrühre, sondern es genügt bereits zum Nachweis des bösen Glaubens auf seiten des Bekl., wenn der Kl. dartut, daß der Bekl. infolge grober Fahrlässigkeit die strafbare Herkunft des Fleisches nicht erkannt hat.

Dieser Nachweis ist völlig unabhängig von der Frage, ob sich der Bekl. durch den Ankauf des Fleisches der Hehlerei schuldig gemacht hat, unerheblich ist auch, daß der Bekl. von einer aus diesem Grunde gegen ihn erhobenen Anklage rechtskräftig freigesprochen worden ist. Der Tatbestand der Hehlerei setzt das Bewußtsein, wenn auch nur i. S. des dolus eventualis, voraus, daß eine Sache durch strafbare Handlung erlangt sei, die Voraussetzungen des bösen Glaubens nach § 990 Abs. 1 Satz 1 BGB. aber sind schon erfüllt, wenn die Unkenntnis der strafbaren Herkunft der Sache auf grober Fahrlässigkeit beruht.

(OLG. Frankfurt a. M., 3. ZS., Urt. v. 6. April 1922, 3 U 354/21.)

Mitgeteilt von OLGR. Dr. Brandes, Frankfurt a. M.

*

München.

4. Zur DevisenVO. v. 8. Febr. 1917. — Nichtigkeit des Erwerbsgeschäftes bezieht sich nicht auf weitere Geschäfte des Erwerbers hinsichtlich der gleichen Ware mit Anderen.†)

Die Klage ist gestützt auf einen Kaufvertrag, welchen der Kaufmann R. mit der Bekl., mündlich zu N. über einen Posten in Z. eingelagerter Korke zu einem in deutscher Währung zahlbaren Kaufpreise abschloß. Es liegt somit ein zwischen Deutschen im Deutschen Reiche abgeschlossener Kaufvertrag vor über eine im Ausland befindliche Ware, bei welchem der Kaufpreis in deutscher Währung zu bezahlen ist. Im Abschlusse dieses Vertrages kann ein Verstoß gegen die RKVO. v. 8. Febr. 1917 nicht erblickt werden, und zwar gleichviel, ob die verkaufte Auslandsware dem Verkäufer oder einer anderen Person gehörte und gleichviel ob letztere im Inland oder Ausland ansässig ist. Die DevisenVO. v. 8. Febr. 1917 bezieht sich nämlich nur auf die Eingehung von Verbindlichkeiten in Reichs- oder ausländischer Währung gegenüber einer im Auslande ansässigen Person oder Firma. Der Einwand der Nichtigkeit des Geschäfts wegen Zuwiderhandlung gegen die VO. v. 8. Febr. 1917 ist somit unbegründet. Der Ansicht der Berufungskl., daß der fragliche Kaufvertrag nichtig sei, weil der Verkäufer R. beim Erwerb der Korke von der Firma R. gegen die mehrerwähnte Verordnung verstieß, ist auch, wenn man diesen Erwerb der Korke in Übereinstimmung mit ihr als ein nichtiges Rechtsgeschäft ansieht, nicht beizupflichten. Denn es muß in Abrede gestellt werden, daß sich eine etwaige Nichtigkeit des Erwerbsgeschäftes auch auf weitere Geschäfte bezieht, welche der Erwerber hinsichtlich der gleichen Ware mit anderen vornimmt.

Eine andere hier in Betracht kommende Frage ist allerdings, ob der einzige Erwerber und spätere Veräußerer der Korke, R., im Falle einer Nichtigkeit des Erwerbsgeschäftes imstande ist, seinen Verpflichtungen als Verkäufer zu genügen, insbesondere dem Käufer das Eigentum am Kaufgegenstande zu verschaffen (§ 434 BGB.). Hierzu ist R. imstande, und zwar sowohl, wenn er oder als seine Rechtsnachfolgerin die Kl. als Eigentümer der Korke in Betracht kommt, wie auch dann, wenn angenommen würde, daß infolge Nichtigkeit des zwischen R. und N. abgeschlossenen Rechtsgeschäftes das Eigentum an dem Kaufsgegenstande nicht an R. übergegangen, sondern bei der zuletzt genannten Firma verblieben wäre. Daß man auch eine im fremden Eigentum stehende Sache verkaufen kann, ist ein anerkannter Rechtsgrundsatz. Eine Nichtigkeit des abgeschlossenen Kaufgeschäftes konnte sich als aus dem fehlenden Eigentum des R. an der Kaufsache nicht ergeben.

(OLG. München, Urt. v. 17. Okt. 1921, VerReg. L 111/19.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Friedrich Goldschmit II, München.

*

Naumburg.

5. Umsatzsteuerpflicht von Einkaufsvereinigungen.†)

Der klagende Verein, welcher den gemeinschaftlichen Einkauf von Verbrauchsstoffen und Gegenständen des landwirtschaftlichen Betriebes besorgt, ist zur Reichsumsatzsteuer für das Jahr 1917 herangezogen worden und hat die Steuer unter Vorbehalt eingezahlt. Er hat die Rückzahlung der Steuer vom Reichsfiskus vertreten durch die Landesregierung, diese wieder vertreten durch die Finanzdirektion verlangt. Das LG. hat dem Klageantrage entsprechend erkannt. Die Berufung hatte Erfolg.

Aus den Gründen: Nach § 110 des RStempG. v. 3. Juni 1913 (RGBl. 629) und 26. Juni 1916 (RGBl. 639) ist, da der Ausnahmefall der §§ 79, 80 des Gesetzes von 1916 nicht vorliegt, der Rechtsweg zulässig und die LG. ohne Rücksicht auf den Wert des Streitgegenstandes zuständig. Ebenso ist die Berufung nach § 20 Abs. 4 der VO. über die Entlastung der Gerichte v. 9. Sept. 1915 (RGBl. 562) und 18. Mai 1916 (RGBl. 393 zulässig. Die erst am 1. Aug. 1918 in Kraft getretenen Gesetze, durch welche das Verfahren in Steuersachen in anderer Weise geregelt worden ist, finden hier noch keine Anwendung (UmsStG. v. 26. Juli 1918 Änderung

---

Zu 4. Nach § 3 der Bek. über den Zahlungsverkehr v. 8. Febr. 1917, die seit dem 11. Sept. 1919 außer Kraft getreten ist, konnten Verbindlichkeiten in Reichs- oder ausländischer Währung gegenüber einer im Ausland ansässigen Person oder Firma zum Zweck des Erwerbs von Waren nur mit Einwilligung der Reichsbank eingegangen werden. Daß darunter ein Geschäft unter Inländern nicht deshalb fiel, weil sich die Waren im Ausland befanden, ergab nicht nur der Wortlaut, sondern auch der Zweck der Bekanntmachung, die Verschuldung ans Ausland zu verhindern; es sollte vermieden werden, daß Zahlungen an das Ausland erfolgten. Die Bekanntmachung machte das Erfordernis der Einwilligung daher lediglich von der Person der Gläubiger und nicht vom Ort der Ware abhängig, nämlich davon, ob der Gläubiger im Ausland ansässig war oder nicht. Auch der Kauf inländischer Ware von einem Ausländer bedurfte der Einwilligung der Reichsbank, der Kauf ausländischer Ware vom Inländer war statthaft. Das Gericht beschäftigt sich dann aber noch mit der Frage, ob der Verkäufer, der seinerseits die Ware durch ein nichtiges Geschäft erworben hatte, dieselbe durch ein an sich gültiges Geschäft weiter verkaufen kann. Die Frage wird bejaht. Allerdings ergibt der Sachverhalt nichts darüber, ob etwa der Käufer an dem unerlaubten Erwerb seines Vormannes beteiligt war. Man wird anzunehmen haben, daß das nicht der Fall gewesen ist. Unter dieser Voraussetzung aber muß dem Urteil unbedingt beigetreten werden. Das Verbot der eingangs erwähnten Geschäfte bezweckte vor allem, die Anhäufung von Reichsmark im Ausland zu verhindern. Die Zahlung der Mark an den Inländer kann aber nicht zur Anhäufung der Mark im Ausland führen. Ist die Ware bereits in den Besitz des Inländers übergegangen, so würde ein Verbot des Weiterverkaufs die Ware der Volkswirtschaft nutzlos entziehen. Eine so weitgehende Ausdehnung der Wirkung des Verbots müßte den gesamten gutgläubigen Rechtsverkehr bedrohen und dem böswilligen Verkäufer einen willkommenen Vorwand bieten, sich beim Steigen der Preise seinen Verpflichtungen zu entledigen. Mit Recht weist auch das Berufungsgericht darauf hin, daß das Unvermögen des Verkäufers, seinem Abnehmer das Eigentum zu verschaffen, bedeutungslos ist. Es handelt sich dabei nicht um ein Unvermögen, das erst nachträglich eintritt und das nach § 275 BGB. den Verkäufer befreien würde. Syndikus Dr. Weisbart, Berlin.

Zu 5. Zu den prozessualen Ausführungen des Urteils, insbesondere der „Berichtigung" der beklagten Partei, die eigentlich ja keine Berichtigung, sondern ein bei fehlendem Widerspruch der beklagten Partei zulässiger Eintritt einer neuen Partei in den Rechtsstreit ist, ist nichts weiter zu bemerken. Die Entsch. selbst befaßt sich mit der Auslegung des Zusatzes 4 der TarNr. 10 des RStempG. (dem Warenumsatzstempel in seiner ursprünglichen Form). Zusatz 4 stellt bekanntlich für die Befreiung des Zwischenhandels von dem Warenumsatzstempel nicht auf die wirtschaftliche Seite, nämlich die Besitzübertragung ab (wie §§ 4 und 7 UmsStG.), sondern auf die „Übertragung in Natur". Die ständige Rechtsprechung des RG. (RG. 92, 384; 94, 111; Amtliche Mitteilungen des Reichsschatz-

des RStempG. v. 26. Juli 1918, RFHO. v. 21. Sept. 1918, sowie die Anhaltischen AusfBO. Nr. 1442 und 1493).

Der hier streitige Warenumsatzstempel ist eine Reichsabgabe, deren Einziehung den einzelnen Bundesstaaten überlassen und nach bestimmten Abzügen an die Reichskasse abzuführen ist. Nach § 115 RStempG. von 1913 sind in diesem Gesetz unter Behörden und Beamten die betreffenden Landesbehörden und Landesbeamten verstanden. Die Landesregierung hat die Einziehung zu regeln und zu kontrollieren. Daher hat nicht der Reichsfiskus, sondern der betreffende Landesfiskus die Rückzahlung der zu Unrecht erhobenen Steuer zu leisten. Es ist also der Landesfiskus, der die Abgabe eingezogen hat, auf Rückzahlung zu verklagen. Die Klage war daher gegen den Landesfiskus vertreten durch die Finanzdirektion zu richten. Da die zur Vertretung der beklagten Partei berechtigte Behörde richtig bezeichnet ist, ist anzunehmen, daß der Kl. nur in der Annahme, daß bei Klagen über Reichsabgaben der Reichsfiskus zuständig sein müsse, diese Bezeichnung gewählt hat, aber den richtigen Bekl. hat in Anspruch nehmen wollen. Deshalb ist die Berichtigung und Richtigstellung der Bezeichnung des Bekl., gegen welche die Bekl. keine Einwendungen erhoben hat, zulässig (vgl. RG. 76, 15; 68, 280; Gaupp-Stein § 268 V 1). Die im § 110 des Gesetzes von 1913 gesetzte Ausschlußfrist zur Erhebung der Klage ist gewahrt. Die Klage wird auf Zusatz 4 TarNr. 10 zu § 76 des hier anwendenden Gesetzes v. 26. Juni 1916 (RGBl. 640) gestützt, welcher bestimmt: „Wird bei Abwicklung mehrerer Kauf- oder Anschaffungsgeschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Waren abgeschlossen sind, die Ware nur einmal in Natur übertragen, so gilt dies nur als Warenlieferung desjenigen, der die Ware in Natur überträgt." Der Kl., der selbständig Rechtsperson ist, schafft die Waren auf Bestellung seiner einzelnen Mitglieder an, welche dann die Waren durch ihn erhalten. Es liegen daher zwei Anschaffungsgebiete zwischen verschiedenen Personen über dieselben Waren vor. Streitig ist nur, ob eine zweimalige Übertragung in Natur stattfindet.

Das RG. hat den Standpunkt vertreten, daß bei der mangelnden Bestimmtheit dieses Ausdrucks, trotzdem seine Bedeutung nur für das Steuergesetz maßgebend sei, auf die Rechtsbegriffe und die Rechtssprache des bürgerlichen Rechtes zurückzugehen sei. Da das BGB. den Ausdruck „Übertragung" regelmäßig bei Übereignung von Rechten anwendet, und es ihn vermeidet, wenn es sich um körperliche Übergabe von Sachen handelt, so ist auch hier, da das Steuergesetz den Ausdruck „Übergabe" der Ware in Natur vermieden hat, unter „Übertragung" i. S. der TarNr. 10 Übertragung von Eigentum zu verstehen (RG. 92, 348; 94, 111). Die vom Kl. angezogene Entscheidung des Bezirksausschusses Cöln kommt nicht in Frage, da sie über die Auslegung des hier nicht anzuwendenden, überdies einen anderen Wortlaut habenden § 4 des UmsStG. v. 26. Juli 1918 (RGBl. 779) handelt. Es kann nach RG. 92, 353 nicht eingewendet werden, daß es dem Zwecke des Gesetzes entspreche, eine Verteuerung der Ware durch den Zwischenhandel und die dadurch bedingte Besteuerung zu vermeiden, um so mehr, wenn die Mittelsperson nichts verdiene, sondern nur ihre Verwaltungskosten zuschlage. Abgesehen davon, daß es Sinn und Zweck der Steuergesetze ist, Gelder aufzubringen, ist für die Umsatzsteuer keine Tätigkeit erforderlich, die auf Gewinnerzielung geht, sondern nur eine solche, die auf Erzielung von Einnahmen gerichtet ist (JW. 1920, 144). Den Zwischenhandel hat der Gesetzgeber nur insoweit schonen wollen, als er nicht einen wirklichen Umsatz der Ware von Eigentum zu Eigentum darstellt.

Demnach kann der Kl. mit seinem Rückforderungsanspruche nur durchdringen, wenn er beweist, daß eine Eigentumsübertragung vom Lieferanten an ihn nicht stattfindet. In RG. 94, 111 sind die Geschäfte des Einkaufskommissionärs für steuerpflichtig erklärt. Eine ähnliche Tätigkeit übt der Kl. aus. Nach § 2 der Statuten ist Gegenstand des Unternehmens der gemeinschaftliche Einkauf von Verbrauchsstoffen und Gegenständen des landwirtschaftlichen Bedarfs. Der Kl. sammelt die Bestellungen seiner Mitglieder. Er bestellt dann die Ware in seinem Namen, die Ware wurde an den Kl. gesandt, welcher sie an die einzelnen Mitglieder, welche Ware bestellt hatten, durch einen Angestellten oder Beauftragten verteilen ließ. Wenn auch in § 3 e der Geschäftsordnung als von dem Verein zu besorgende Geschäfte aufgeführt wird „nach Bedürfnis oder auf Wunsch des Empfängers Empfangnahme der Waren an der betreffenden Eisenbahnstation", so kann damit wohl der Auffassung des Kl., daß er nicht Empfänger der bestellten Waren sein will, Ausdruck gegeben sein. Dem steht entgegen, daß die Waren an den Kl. gesandt werden, abgesehen von den noch zu erörternden Fällen, daß der Kl. nach § 3 d der Geschäftsordnung aus jedem Waggon Proben entnehmen soll, daß er die Berechnung des Kaufpreises und Einziehung desselben vornimmt, daß er in § 6 seiner Geschäftsordnung unbedingte Abnahme der Ware von ihm durch seine Mitglieder verlangt, daß er für den Fall der Weigerung eines Mitgliedes für die Unterbringung der Ware sorgen will. Erwägt man ferner, daß für den Fall von Streitigkeiten aus den Ankäufen der Ware nicht das einzelne Mitglied, sondern der klagende Verein zur Wahrnehmung der Ansprüche aus den Kaufgeschäften befugt sein würde, so kann es nicht zweifelhaft sein, daß trotz der nur vermittelnden Tätigkeit des Kl. das Eigentum der in Sammelladungen bezogenen Waren erst auf ihn übergeht und übergehen sollte. In einzelnen Fällen ist die Ware unmittelbar an Großabnehmer von der Lieferantin gesandt worden. Es kann dahingestellt bleiben, ob in diesen Fällen die Übertragung des Eigentums in Natur in den Formen des § 929 Satz 2, § 930 und § 931 BGB. erfolgt. Da der Kl. keine Ausnahmen wegen dieser Geschäfte macht, sondern den ganzen Geschäftsbetrieb als einen nicht steuerpflichtigen ansieht, so war dieser auch einheitlich zu behandeln und die Steuerpflicht hinsichtlich des Jahresumsatzes anzunehmen.

(OLG. Naumburg, 5. ZS., Urt. v. 17. Nov. 1921, 5 U 41/21.)

Mitgeteilt von JR. Karlewski, Naumburg a. S.

---

amtes 1918 S. 99 und 102; 1919 S. 10 und 85), sowie die Entsch. des RFH. 1, 92 und Amtliche Mitteilungen 1919 S. 412 legen die „Übertragung in Natur" als Eigentumsübertragung aus und stellen nur auf die rechtliche Seite ab, so daß bei mehrfachen Kauf- oder Anschaffungsgeschäften über die gleiche Ware eine Befreiung des Zwischenhandels nur dann in Frage kommt, wenn er kein Eigentum erwirbt und daher durch seine Lieferung auch kein Eigentum überträgt. Da in dem der Entsch. zugrunde liegenden Fall nach den Feststellungen des Tatbestandes die landwirtschaftliche Einkaufsgenossenschaft, die für ihre Mitglieder die Anschaffungen besorgt, Eigentum an den an sie gehenden Sammelladungen erwirbt und hinsichtlich der für die einzelnen Mitglieder bestimmte Waren erst wieder auf diese übertragen muß, hat das OLG. mit Recht die Befreiung nach Zusatz 4 für die Einkaufsgenossenschaft abgelehnt. Da nach RFH. 1, 91 und Amtliche Mitteilungen 1919 S. 413 auch die Eigentumsübertragung durch die Surrogate des § 929 genügt, würde auch in dem im Urteil angeschnittenen Falle der Lieferung an Großabnehmer die Steuerpflicht des Vereins dann gegeben sein, wenn trotzdem durch Surrogaterwerb er auch in diesem Falle das Eigentum erworben haben würde (was die Entsch. aus anderen Gründen unentschieden läßt).

§ 4 UmsStG. 1918, § 7 UmsStG. 1919 verlangen in bewußter Abweichung von Zusatz 4 das Fehlen der unmittelbaren Besitzübertragung und sehen vom Eigentumserwerb des Zwischenhandels vollständig ab. Bei dem vorliegenden Tatbestand würde übrigens auch, da der Verein an den Sammelladungen unmittelbaren Besitz erwirbt, die Befreiungsvorschrift des § 7 UmsStG. nicht gegeben sein.

RA. Dr. Lang, Nürnberg.

Berlin.

b) Strafsachen.

1. Auch der Erwerb aus verbotenem oder strafbarem Handelsbetriebe stellt steuerbares Einkommen gemäß § 6 Ziff. 3 preuß. EinkStG. v. 24. Juni 1891 / 19. Juni 1906 dar. Unrichtige Angabe oder Verschweigen dieses Erwerbes unterliegt der Strafvorschrift des § 72 Ges. †)

Dem Rechtsmittel ist Folge gegeben aus folgenden Gründen:

I. Gegenstand der als unrichtig erwiesenen Steuererklärung ist der Geschäftsgewinn des Angekl. aus dem von ihm im Jahre 1918 betriebenen Handel mit Seide, Batist, Taschentüchern und Garnen. Der Einkauf der Waren fand in Cambrai im feindlichen Ausland statt, der Verkauf innerhalb des deutschen Reichsgebietes. Eine Unterscheidung dieser beiden Betätigungen unter dem Gesichtspunkt, ob die eine oder die andere gegen ein gesetzliches Verbot verstieß, würde dem Wesen des Handelsbetriebes, der beide Betätigungen in sich umfaßt, nicht entsprechen. Für diese Beurteilung

---

Zu 1. Wenn das KG. jetzt noch auf dem Gebiet des absterbenden preußischen Einkommensteuergesetzes mit so großem Aufwand eine Entscheidung erläßt, die einen Bruch mit der Auffassung des PrOVG., des Haupthüters dieses Gesetzes, bedeutet, muß es die Gründe dafür als dringende betrachtet haben. In der Tat wird, wer diese Entscheidung liest, sich dem Gewicht ihrer Gründe nicht verschließen können. Es wäre wirklich nichts anderes als ein Hohn auf die Gerechtigkeit, wenn Leute von der Art der hier in Frage stehenden, die, während ihre Kameraden das Schwerste durchmachten, hinter der Front mit vermutlich größtem finanziellem Erfolg „schoben", für diesen Erwerb auch noch ein Steuerprivileg genießen dürften — nachdem sie schon für die strafbaren Handlungen, die sie da begingen, straflos ausgingen. Dem, was die Entscheidung für die Steuerpflichtigkeit solchen Erwerbes hier so klar und überzeugend an allgemeinen Gründen aus der Literatur und namentlich auch aus der Rechtsprechung des RFH. beibringt, ist kaum etwas hinzuzufügen. Natürlich ist es eine Prinzipienfrage, daß das „non olet" bei uns nun auf der ganzen Linie siegen soll; aber in einer Zeit unerhörter Anspannung der Steuern, wo der ehrliche Erwerb in manchmal schädlichster Weise herangezogen wird, über gewisse Bedenken nicht hinwegzugehen, wäre unverständlich.

Wir haben also für künftig nicht daran zu zweifeln, daß nicht nur im Reichssteuerrecht, sondern auch im Landessteuerrecht, soweit für solches noch Raum, sittenwidrige Geschäfte allgemein ebenso besteuert werden wie normale.

Allerdings darf nun doch die Gefahr nicht ganz außer acht gelassen werden, daß mit der Zeit aus dieser Handhabung des

ist vielmehr die Absicht des Angekl., wie der äußere Verlauf seiner Handelsbetätigung als maßgebend ins Auge zu fassen. Die Absicht des Angekl. ging ersichtlich von vornherein dahin, die in Cambrai aufgekauften Waren mit den Pferdefleischtransporten, die er hin und wieder in seiner militärischen Stellung zu begleiten hatte, unbemerkt über die deutsche Reichsgrenze zu schaffen und dann abzusetzen. Nach § 1 der im Jahre 1918 noch in dieser Fassung geltenden BRVO. v. 16. Jan. 1917 über die Regelung der Einfuhr (RGBl. 41) war die Einfuhr aller Waren über die Grenzen des Deutschen Reiches nur mit Bewilligung der zuständigen Behörde gestattet; auf Zuwiderhandlungen gegen die Vorschrift des § 1 finden nach § 2 die Strafvorschriften des VerZollG. über Konterbande Anwendung; diese Vorschriften sind in § 134 VerZollG. v. 1. Juli 1869 enthalten; hier ist Konfiskation der eingeführten Gegenstände und zugleich eine Geldbuße in Höhe ihres doppelten Wertes angedroht. Der Handel der Art, wie ihn der Angekl. beabsichtigte und durchführte, war ohne Verletzung der erwähnten Einfuhrbeschränkung und damit zugleich des § 134 VerZollG. nicht möglich. Denn der Handelsbetrieb war untrennbar mit der Einfuhr der Waren über die deutsche Grenze verbunden, zu welcher der Angekl. die notwendige Bewilligung der zuständigen Behörde (Reichskommissar für Ausfuhr- und Einfuhrbewilligung in Berlin) nicht beschaffen wollte und konnte. Das wußte der Angekl. auch, wie aus der heimlichen Hinüberschaffung der Waren über die Grenze zu erkennen ist. Demzufolge ist für die folgenden Erwägungen davon auszugehen, daß der Handelsbetrieb des Angekl. in der geschilderten Art — andere Geschäfte kommen ersichtlich nicht in Frage —, als Ganzes betrachtet, gegen ein gesetzliches Verbot verstieß, das durch eine Strafandrohung geschützt ist. Daneben kommt nicht wesentlich in Betracht, daß der Angekl., insoweit er die Waren innerhalb des Deutschen Reiches selbst verkauft hat, außerdem gegen § 7 und 11 der BRVO. über die Regelung des Verkehrs mit Web-, Wirk-, Strick- und Schuhwaren v. 10. Juni 1916 und 23. Dez. 1916 (RGBl. 463 u. 1420) zuwidergehandelt und sich der Bestrafung auf Grund des § 20 Ziff. 1 der VO. ausgesetzt hat: trieb er mit den Waren Großhandel, so durfte er nur an solche Abnehmer liefern, mit denen er bereits vor dem 1. Mai 1916 in dauernder Geschäftsverbindung gestanden hatte, (§ 7) im Kleinhandel durfte er zum mindesten die Batiste und Garne an Verbraucher nur gegen Bezugsschein abgeben. (§ 11.)

Eine Bestrafung des Angekl. wegen der durch seinen Handelsbetrieb begangenen Straftaten kann allerdings nicht erfolgen, denn ihm kommt die Straffreiheit zugute, die durch die VO. über eine militärische Amnestie v. 7. Dez. 1918 (RGBl. 1415) Militärpersonen gewährt ist. Der Angekl. stand zur Zeit der Verübung der Taten im Heeresdienste, die Taten sind vor dem Inkrafttreten der VO. (12. Dez. 1918) begangen. Deshalb ist die Untersuchung wegen dieser Vergehen, mochte sie zur Zuständigkeit der militärischen oder der bürgerlichen Behörden gehören, durch die AmnestieVO. (§ 1) niedergeschlagen. Dieser Umstand ist jedoch für die hier wesentliche Feststellung, daß der steuerbare Erwerb des Angekl. aus einem gegen das Strafgesetz verstoßenden Handelsbetriebe herrührt, ohne Bedeutung. Denn die Eigenschaft der Tat als einer strafbaren, wird dadurch nicht beeinflußt, daß die Strafverfolgung infolge eines in der Person des Täters liegenden Hinderungsgrundes nicht durchgeführt werden darf.

II. Die Rechtsprechung der höchsten Gerichte ist sich seit vielen Jahren darin gleich geblieben, daß das Gewerbe, des in § 7, jetzt § 6 Ziff. 3 EinkStG. als Einkommensquelle angeführt ist, nur eine erlaubte, auf Gewinn und Erwerb gerichtete Tätigkeit zur Voraussetzung hat und niemals durch ein Verhalten dargestellt werden kann, dem der Staat mit seiner Strafgewalt hindernd und strafend entgegentritt. (OVG. I, 282; 14, 117; RGSt. 45, 97; KGJ. 35, c. 3.) Auch die Wissenschaft steht auf demselben Standpunkt. (Fuisting-Strutz, Pr. dir. Steuern, 8. Aufl., Bd. I, 631 und die dort angef. Stellen.) In diesen Entscheidungen wird das Hauptgewicht auf den Entstehungsgrund der Einnahmen gelegt. Die Einnahmen aus dem Betriebe eines Bordells gehören, da dieser als Kuppelei gemäß § 180 StGB. strafbar ist, nicht zu dem steuerpflichtigen gewerblichen Einkommen. Wird ein Gegenstand, dessen Einfuhr aus dem Auslande verboten ist, trotz des Verbots eingeführt, so liegt nur der Tatbestand der Konterbande (§ 134 VerZollG.), nicht zugleich eine Defraudation vor (RGSt. 17, 9). Wer den Vorschriften des Rennwettges. v. 4. Juli 1905 durch eine an sich stempelpflichtige Tätigkeit zuwiderhandelt, ist nicht auch wegen Stempelsteuerhinterziehung strafbar. Dasselbe ist von demjenigen angenommen, der aus dem Glücksspiel (§ 284 StGB.) ein Gewerbe macht. (RGSt. 39, 269 u. 395.) Dabei ist aber die äußere Erscheinungsform der den Erwerb bedingenden Tätigkeit in den Vordergrund gestellt. Die Einnahmen aus den im Bordellhaus ohne behördliche Erlaubnis betriebenen Schankgewerbe sind als Einnahme aus Handel und Gewerbe zu versteuern, da der Verstoß gegen § 33 GO. nur eine hierbei nicht beachtliche subjektive Strafbarkeit des Täters enthält; der Mietwert der vom Grundstückseigentümer zum Bordellbetriebe verwendeten, den Dirnen gegen Entgelt überlassenen Räume ist bei dem Einkommen aus Grundvermögen zu berücksichtigen. (OVGSt. 14, 117; RGSt. 45, 97; KGJ. 35, c. 3.) Im letzteren Falle ist angenommen, daß die Mietverträge allerdings nichtig seien, daß aber eine Benutzung der Räume i. S. des § 1 EinkStG. vorliege, wobei der Umstand gleichgültig sei, daß die erlangten Vorteile unsittlicher Art seien und die Benutzung der Räume zu unsittlichen Zwecken erfolge. Ebenso behandelt werden die verbotenen Gewinne bei der Besitzsteuer und bei der außerordentlichen Kriegsabgabe; denn, so lautet die Begründung hierfür, zum besitzsteuer- und kriegsabgabepflichtigen Vermögen gehören die Sachen und Rechte, die der Steuerpflichtige tatsächlich als sein eigen besitzt, ohne daß die Steuerpflicht an bestimmte Erwerbsvorgänge geknüpft ist; ob der Erwerb der Vermögensstücke nach bürgerlichem Recht anfechtbar oder sogar nichtig ist, ob er auf sittenwidriger und selbst strafbarer Handlung beruht, ist unerheblich. (OVGSt. 18, 313; RGSt. 54, 49; 68, 73, abgedr. StBl. 1920, 602.)

Der RFH. nimmt einen hiervon grundsätzlich verschiedenen Standpunkt ein, indem er Rechtsvorgänge, an die das Gesetz eine Steuerpflicht knüpft, ohne Rücksicht auf die ihnen etwa wegen Sittenwidrigkeit innewohnende Nichtigkeit mindestens dann als steuerpflichtig erachtet, wenn ihre Rechtswirkungen nicht rückgängig gemacht worden sind. So hat RFH. 3, 173 die Stempelpflichtigkeit eines den öffentlichen Rennen gleichgestellten Billardwettspiels anerkannt und für das Gebiet der Verkehrssteuern den Grundsatz abgelehnt, daß die Erhebung einer Steuer von einem sittenwidrigen oder strafbaren Tun mit der Rechtsordnung unvereinbar sei. In RFH. 5, 288 ist als Steuerwert des an Verbraucher abgegebenen Weines (§ 5 WeinStG.) der unter Höchstpreisüberschreitung in Rechnung gestellte Preis trotz der Strafbarkeit der Preisabrede zugrunde gelegt, zugleich wird dort auf ein weiteres Urteil des RFH. hingewiesen, in dem die Steuerpflichtigkeit einer gegen die guten Sitten verstoßenden Schenkung, die zum Zweck der Fortsetzung eines ehebrecherischen Verhältnisses gegeben war, bejaht wird.

Hierbei möge nicht unerwähnt bleiben, daß der 7. ZS. in RG. 60, 379 ff., bes. 387 ausgesprochen hat, es sei nicht abzusehen, weshalb ein schon veranstaltetes Spielunternehmen, wenn es gegen die guten Sitten verstößt, dadurch gegen andere Ausspielungen begünstigt werden soll, daß es von der Besteuerung freibleibt. (Im Widerspruch hiermit stehen die oben angeführten Entsch. RGSt. 39.)

III. Es ist nicht zu verkennen, daß die bisherige Rechtsprechung, soweit sie den Erwerb aus unsittlichem oder strafbarem Gewerbe als nicht einkommensteuerpflichtig nach dem PrEinkStG. ansieht, dem allgemeinen Rechtsempfinden zuwiderläuft. Wer auf ehrliche, anständige Art Einkommen erwirbt, muß Steuer davon zahlen, wer beim Erwerb Vorschriften des Sittengesetzes oder des Strafgesetzes verletzt, bleibt steuerfrei. RFH. 3, 173 sagt hierüber,: „wer auf Grund eines nichtigen Rechtsgeschäfts die gleichen Vorteile erlangt hat, wie sie das gültige Rechtsgeschäft für ihn zur Folge gehabt hätte, kann sich nicht mit Recht beschwert fühlen, wenn er steuerlich ebenso behandelt wird, wie der Teilnehmer an dem gültigen Rechtsgeschäft; Gerechtigkeit und Billigkeit verlangen vielmehr eine derartige Gleichstellung; die steuerliche Begünstigung der auf verbots- oder sittenwidriger Grundlage sich im Rechtsgeschäftsverkehr Betätigenden wird mit Recht als Unbill empfunden." Es liegt hier zwar kein Fall des § 133 RAbgO. vor, in dem das Gericht das Verfahren aussetzen und die Entscheidung des RFH. anrufen soll; denn es handelt sich um eine Steuer, die nicht dem Reiche zukommt, und deshalb ist die RAbgO. nicht anwendbar. Immerhin sind solche Erwägungen des höchsten Steuergerichtshofs im Reich für den erkennenden Senat auch in der vorliegenden Frage des preußischen Steuerrechts von besonderer Bedeutung; sie haben ihn in der Annahme bestärkt, daß die bisher geltende Auffassung von der Steuerfreiheit verbotenen Erwerbes nach PrEinkStG., zum mindesten unter den heutigen wirtschaftlichen Verhältnissen, als berechtigt nicht anzuerkennen ist.

Es müßten schwerwiegende oder vielmehr zwingende Gründe sein, die zur Stütze einer dem allgemeinen Rechtsempfinden widersprechenden Anwendung des Gesetzes dienlich sind. Das trifft aber bei Nachprüfung der bisher herrschenden Rechtsprechung nicht unbedingt zu. Sie wird in der Hauptsache damit begründet, daß es den Zielen eines geordneten Staatswesens zuwiderlaufen würde, wenn der Staat von den Erträgen gewerbsmäßiger Verübung von Verbrechen und Vergehen, die er mit Strafe bedroht, einen Anteil in Gestalt der Einkommensteuer für sich und seine Zwecke in Anspruch nähme. In zweiter Reihe steht die Erwägung, daß der Steuerpflichtige nicht genötigt werden könne, in seiner Einkommensteuererklärung sich selbst einer von ihm begangenen strafbaren Handlung zu bezichtigen.

Steuerrechts nicht etwas wie eine Legalisierung solcher Geschäfte abgeleitet und z. B. Strafverfolgungen durch den Hinweis damit bekämpft werden, daß es sich hier ja um eine ganz schöne Steuerquelle handle!

Es entspricht vielleicht diesem Gedankengang, wenn das KG. am Schlusse sagt, es wäre sogar dafür, die Besteuerung trotz erfolgter Einziehung des unsittlichen Gewinns durchzuführen. Der RFH. scheint nicht geneigt zu sein, soweit zu gehen, und nach dem neuen Reichsrecht dürfte das in der Tat auch nicht haltbar sein, sondern im Falle der Einziehung eines schon versteuerten Gewinns wäre Berichtigung des Steuerbescheids nach § 214 Abs. 2 RAbgO. gegeben. Prof. Dr. Bühler, Halle.

Die erste Begründung, die mit dem Ansehen und dem sittlichen Bewußtsein des Staates seine Pflicht zur Zurückweisung eines Steuervorteils verbindet, findet keine Stütze in einer gesetzlichen Bestimmung, sondern bewegt sich auf theoretischer Grundlage eines Idealstaates, die sich mit der Wirklichkeit und mit der Forderung der Wirtschaftlichkeit des Staatslebens nicht in Einklang bringen läßt. Gerade die wirtschaftlichen Gesichtspunkte sind aber, wie allseitig anerkannt wird (zu vgl. OVGSt. 14, 117 u. 18, 313), in Fragen des Steuerrechts in erster Reihe zu berücksichtigen. Man braucht deshalb nicht gleich an das bekannte „non olet" des römischen Kaisers Vespasian zu denken. Der Grundsatz von der notwendigen Ehrbarkeit des Staates wird jedoch von der zwar noch nicht in einem Gesetz festgelegten, aber aus dem gegenseitigen Verhältnis von Staat zu Volk sich zwingend ergebenden Pflicht des Staates zur Erhaltung und Stärkung der Staatswirtschaft mehr als aufgewogen. Der Staat kann aber die Quellen der Volkswirtschaft nur finanziell nutzbar machen, indem er das, was er braucht, von denen einzieht, die aus ihrer Betätigung für sich wirtschaftliche Erfolge erzielt haben. Der Staat darf nicht dulden, daß einzelne sich mit ihrer Betätigung außerhalb jeden Pflichtenkreises stellen und dabei den Staat und seine Ansprüche aus ihrem wirtschaftlichen Wirken ausschalten. (Popitz, Die Ideale im Recht und das Steuerrecht, Arch. des öffentl. Rechts 40, 129.) Die Forderung gerechter Verteilung der Steuerlast dient wesentlich dem Zwecke der Staatswohlfahrt, ist aber unerfüllbar, wenn der Leistungsfähige, der sich unerlaubt betätigt, zum Schaden des Ehrbaren und nun desto schwerer Belasteten geschont wird. Deshalb muß das Besteuerungsrecht des Staates alle Vorgänge und Tatbestände umfassen, soweit sie wirtschaftlich zur steuerlichen Ausnutzung geeignet sind, ohne Rücksicht darauf, ob ihre Form oder ihre Entstehung zivilrechtlich anerkannt oder für das Zivilrecht als nichtig anzusehen sind. Öffentliches Recht und Zivilrecht stehen nicht unter den gleichen Grundsätzen, insbesondere für die steuerrechtliche Beurteilung ist der den steuerbaren Gewinn darstellende wirtschaftliche Zustand vorzugsweise maßgebend. Auch der durch strafbare Betätigung erzielte Gewinn stellt wirtschaftlich eine Einheit dar, die des rechtlichen Schutzes nicht entbehrt, deshalb aber auch dem Rechtsstaat gegenüber leistungspflichtig ist. Dabei ist an den vom RG. (Pl. Beschluß v. 18. Dez. 1910, RGSt. 44, 230) unter Aufgabe seiner früheren Ansicht fallen gelassenen Begriff des rechtlich geschützten Vermögens zu denken; auch hier hat sich die tatsächliche, wirtschaftliche Eigenart gegen die strenge Beurteilung im Rechtssinne durchgesetzt. Um wieviel mehr ist solch ein Ergebnis auf dem von wirtschaftlichen Gesichtspunkten vornehmlich beherrschten Gebiete des Steuerrechts gerechtfertigt und sogar geboten. (Ähnlich Lurje, Der Einfluß der unerlaubten Tätigkeit, insbesondere des unsittlichen Erwerbes und der unsittlichen Leistung auf die Steuerpflicht, NStRdsch. I, 30 und Kloß, Die Besteuerung verbotener, insbesondere sittenwidriger Tätigkeit nach den Ergebnissen der neuesten Rechtsprechung, DStZ. 9, 88).

IV. Der hiernach abzulehnende Grundsatz, daß der Staat einen Anteil aus dem Ertrage von unsittlichem oder strafbarem Tun steuerlich für sich nicht in Anspruch nehmen darf, ist von der bisher herrschenden Rechtsprechung selbst nicht streng durchgeführt worden. Wie erwähnt, ist danach der Eigentümer eines Hauses, der einen Bordellbetrieb unterhält und an Dirnen Räume zum Unzuchtbetriebe vermietet, auch die Schankwirtschaft im Bordell betreibt, hinsichtlich der Einnahmen aus dem Bordellbetriebe nicht einkommensteuerpflichtig, aber aus Grundvermögen und Schankgewerbe zu besteuern. Darin liegt ein Widerspruch. Denn der Mietwert der Räume ist selbstverständlich gerade durch den darin geführten Bordellbetrieb weit über den Ertrag ehrbarer Vermietung gesteigert, dasselbe muß von dem Gewinn aus dem den Unzuchtsbetrieb begleitenden Schankgewerbe gelten. Das weiß der Staat, aber er darf einen Anteil aus diesen, mittelbar der strafbaren Kuppelei entspringenden Erträgnissen beanspruchen. Ebenso anfechtbar sind die Entscheidungen, durch welche bei der Besitzsteuer und bei der außerordentlichen Kriegsabgabe das Vermögen ohne Rücksicht auf seine Entstehung als steuerpflichtig anerkannt ist. Danach werden die Kriegswucherer von diesen beiden Steuern in vollem Umfange ihres Vermögenszuwachses getroffen, der Besteuerung des Einkommens aus ihrem verbotenen oder strafbaren Gewerbe unterliegen sie aber nicht. Das Einkommen ist sittlich anrüchig, das darf der ehrbare Staat nicht antasten, der aus dem Einkommen gesammelte Vermögenszuwachs ist wieder sittlich vorwurfsfrei geworden, ihn darf der Staat sich ohne Bedenken aneignen, auch wenn er die Entstehung des Zuwachses kennt. Die Begründung für diese feinen Unterscheidungen wird, wie oben ausgeführt, in der Eigenart der verschiedenen Besteuerungen gefunden, kann aber nicht überzeugen. Es gewinnt vielmehr den Anschein, als ob die Rechtsprechung dabei von der Erkenntnis geleitet sei, daß eine straffe Durchführung des Grundsatzes von der Ehrbarkeit des Staates zu ganz ungeheuerlichen und deshalb zu vermeidenden Folgen führen muß. Die gewaltigen Vermögen, die durch Kriegswucher und verbotenen Schleichhandel erworben sind, müßten ebenso von jeder Steuer frei bleiben, wie die großen Gewinne der Bordellhauseigentümer. Soweit wollte die Rechtsprechung doch nicht gehen, sie suchte und fand eine Begründung dafür, die aber stark formalistisch anmutet.

V. Die Befreiung des verbotenen und strafbaren Erwerbes von der Einkommensteuer preußischen Rechts wird, wie erwähnt, weiter darauf gestützt, daß der Steuerpflichtige in der Steuererklärung über sein Einkommen aus Handel und Gewerbe Auskunft geben müsse, niemand aber rechtlich genötigt werden dürfe, sich selbst einer strafbaren Handlung zu bezichtigen. Auch dieser Grund ist nicht stichhaltig. Der Steuerpflichtige hat wie jeder Staatsbürger sein Verhalten so einzurichten, daß es der Rechtsordnung des Staates entspricht. Tut er das nicht und erwirbt er auf strafbarem Wege steuerbares Einkommen, so hat er die Folgen davon zu tragen, und zwar nicht nur die angenehmen des Einkommensgenusses, sondern auch die lästigen der Steuererklärung und der Entrichtung der Steuer. Die gegenteilige Annahme würde geradezu als ein Anreiz zu verbotenen Erwerbshandlungen wirken; aber auch Steuerpflichtige mit ehrbarem Erwerbe könnten sich diese Auffassung zunutze machen, um der Steuerveranlagung und -zahlung zu entgehen; sie brauchten nur geheimnisvoll anzudeuten, daß mit ihrem Erwerbe etwas nicht in Ordnung sei, im übrigen sich in Schweigen zu hüllen. Es ist selbstverständlich niemand verpflichtet, sofort der Polizei anzuzeigen, wenn er etwas Strafbares begangen hat, auch ein Beschuldigter ist nicht genötigt, sich zu belasten. Nur so ist die etwas weitgehende Entscheidung des RGSt. 37, 74 aufzufassen. Wer aber seiner gesetzlichen Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung genügen soll, hat diese Pflicht auch vollständig zu erfüllen; er macht sich nach § 72 PrEinkStG. strafbar, wenn er über sein steuerpflichtiges Einkommen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und wenn er steuerpflichtiges Einkommen verschweigt. Der Umstand aber, daß in der Steuererklärung nach § 27 PrEinkStG. die Einkommensquellen (§ 6) anzugeben sind, bei den Vermögenssteuern der erwähnten Art aber nicht, macht keinen wesentlichen Unterschied. Auch bei den letzteren wird es bei Rückfragen der Steuerbehörde häufig zur Offenlegung der Entstehung des Vermögenszuwachses kommen, während bei den Einkommensteuererklärungen oft die bloße Angabe „aus Handel und Gewerbe" mit der entsprechenden Summe genügen wird, ohne daß es der näheren Darlegung der Einzelheiten des Geschäftsbetriebes bedarf.

VI. Vielleicht unter dem Druck der bisher herrschenden Rechtsprechung, die zu ganz unbefriedigenden Ergebnissen führt, hat das REinkStG. v. 29. März 1920 (RGBl. 359) mit der Quellenlehre des PrEinkStG. gebrochen. Nach § 5 gehören zum steuerbaren Einkommen Einkünfte aus Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen und aus Arbeit, sowie sonstige Einnahmen ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Einkünfte handelt oder aus welchen rechtlichen oder tatsächlichen Gründen sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Die Frage der Besteuerung verbotenen oder strafbaren Erwerbes wird bei Anwendung dieses Gesetzes in den Hintergrund treten. Es ist aber bestimmt anzunehmen, daß der RFH. auch für die REinkSt. dieselben Grundsätze aufstellen wird, wie er sie in den erwähnten Urteilen für Verkehrs- und Verbrauchssteuern anerkannt hat. Nicht zuletzt ist der erkennende Senat durch die Rücksicht auf die staatlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Vaterlandes dazu veranlaßt, von der bisherigen Rechtsprechung abzugehen und auch den Gewinn aus strafbarem Erwerb als steuerpflichtig anzuerkennen. Die heutige Notlage des Staates zwingt dazu, alle Steuerquellen nach Möglichkeit auszuschöpfen. Der Staat kann auf wichtige Steuern nicht verzichten, weil er dadurch andere Teile der Bevölkerung, die eine Mehrbelastung nicht mehr aushalten, noch schwerer bedrücken müßte. Das allgemeine Wohl wird durch eine falsche Steuermoral erheblich geschädigt. Denn einmal wird das Rechtsempfinden in weiten und gerade in den ehrbaren Kreisen Volkes durch die als Begünstigung der Unredlichkeit in die Erscheinung tretende Steuerfreiheit strafbaren Erwerbes schwer gekränkt, und dann wird in denselben Kreisen eine nicht unberechtigte Erbitterung darüber zum Ausdruck kommen, daß Steuern bezahlen muß, wer auf ehrliche, anständige Art Einkommen erwirbt, nicht aber derjenige, der beim Erwerbe Strafvorschriften verletzt; für diese müssen die ersteren die Steuern zugleich aufbringen. Einen solchen Zustand lediglich unter Zuhilfenahme des höchst anfechtbaren Grundsatzes von dem sittlichen Bewußtsein des Staates aufrecht zu erhalten, erschien nicht möglich, zumal in der letzten Kriegszeit und in den seitdem vergangenen Jahren sich eine auffallende Zunahme verbotener und strafbarer Erwerbsgeschäfte bemerkbar gemacht hat.

VII. Der Einwand des Angekl., daß bei Durchführung des Strafverfahrens wegen verbotenen Erwerbes und zugleich des Steuerstrafverfahrens eine doppelte Bestrafung eintreten würde, ist für ihn gegenstandslos, da durch die AmnestieVO. v. 7. Dez. 1918 seine Bestrafung wegen der von ihm begangenen Zuwiderhandlungen gegen das Einfuhrverbot ausgeschlossen ist. Auch die Einziehung von Gewinn kommt hier nicht in Frage. Der erkennende Senat würde aber auch neben der Einziehung die Besteuerung für zulässig erachten.

(KG, 1. StS., Urt. v. 2. Dezember 1921, 1 T 4/21.)

Mitgeteilt von KGR. Geh. JR. Dr. Graeber, Berlin.

2. Begriff des stehenden Gewerbes i. S. des preuß. Hausiersteuergesetzes. †)

Der Angekl. kauft in seinem Wohnort K. und in den umliegenden Dörfern von den Landwirten fette Schweine auf, läßt sie von den Verkäufern zur Bahnstation bringen und verschickt sie wagenweise nach den größeren Städten, wo er sie auf den städtischen Märkten verkaufen läßt. Der Angekl. sucht die Landwirte meist ohne vorherige Bestellung auf.

Das BG. hat den Angekl. des Vergehens gegen § 18 HausierStG. v. 3. Juli 1876 nicht für schuldig erachtet, weil er in K. ein stehendes Gewerbe betreibe und ihm deshalb die Ausnahme des § 2 des Gesetzes zugute komme.

Die Revision rügt Verletzung des Hausiersteuergesetzes, der Begriff des stehenden Gewerbes sei verkannt.

Das Rechtsmittel ist begründet.

Zunächst ist der Strafkammer darin beizutreten, daß der Angekl. der Steuer vom Gewerbebetrieb im Umherziehen nicht unterliegt, wenn er in K. ein stehendes Gewerbe als Viehhändler betrieben hat; denn in diesem Falle durfte er die Viehankäufe in Ausübung seines stehenden Gewerbes vornehmen und benötigte dazu nur der Legitimationskarte gemäß §§ 44, 44a GewO. Der Betrieb eines stehenden Gewerbes setzt regelmäßig Wohnsitz oder mindestens eine gewerbliche Niederlassung voraus (Landmann, Gewerbeordnung 7. Aufl. h 1 zu § 14). Was unter gewerblicher Niederlassung zu verstehen ist, läßt sich auch aus § 42 Abs. 2 GewO. nicht allgemein bestimmen. Die Motive zur Novelle von 1883 (Landmann a. a. O. h 5 zu § 42) stellen es als möglich hin, daß bei gewissen Gewerbetreibenden die Wohnung, in welcher sie gewerbliche Aufträge und Bestellungen entgegennehmen und welche als der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Tätigkeit zu betrachten ist, als Geschäftslokal i. S. des § 42 Abs. 2 angesehen werde. Andererseits soll damit nicht schon der Begriff der gewerblichen Niederlassung unbedingt erfüllt sein, vielmehr sind hierfür die sonst in Betracht kommenden gesamten Verhältnisse, insbesondere die Gesamtheit der von den Gewerbetreibenden getroffenen Veranstaltungen und die begleitenden Umstände zu berücksichtigen; die Anmeldung des Gewerbebetriebes als eines stehenden für sich allein soll nicht maßgebend sein.

Der Angekl. hat nun in seinem Wohnort in dem von ihm gemieteten Hause ein besonderes Zimmer eingerichtet, in dem er die für die Durchführung seines Geschäftsbetriebes erforderlichen schriftlichen Arbeiten erledigte und mit den Landwirten, die zwecks Verkaufs von Schweinen zu ihm kamen, verhandelte. Das Zimmer habe in der Hauptsache der Erledigung seiner geschäftlichen Angelegenheiten gedient und sei als sein Geschäftslokal anzusehen. Das so betriebene stehende Gewerbe habe er angemeldet.

Bedenken gegen diese Begründung bestehen insofern, als die Feststellungen des LG. nicht ergeben, daß der Angekl. sein Gewerbe als Viehhändler in der Hauptsache stehend und nicht im Umherziehen betrieben hat. Würden die Aufkäufe im Umherziehen überwiegen, so müßte angenommen werden, daß die von ihm getroffenen Veranstaltungen vornehmlich dazu bestimmt waren, dem Hausierbetriebe zu dienen. Über diese Frage, insbesondere über den Umfang des stehenden Gewerbes des Angekl. bietet das Berufungsurteil keine genügende Aufklärung. Zum stehenden Gewerbe könnten einmal die Ankäufe von Schweinen in seinem Wohnort K. selbst gerechnet werden und ferner diejenigen Ankäufe außerhalb seines Wohnortes, die auf vorherige Bestellung seitens der ihn aufsuchenden Viehbesitzer von ihm getätigt sind. Ob diese für die Annahme eines stehenden Gewerbes zu verwertenden Ankäufe in dem Geschäftsbetriebe des Angekl. an Zahl und Umfang die unter dem Merkmale des Hausierbetriebes vorgenommenen Ankäufe überwogen, ist von entscheidender Bedeutung. Denn nur im Falle der Bejahung dieser Frage kann davon die Rede sein, daß der Angekl. die außerhalb seines Wohnortes ohne vorherige Bestellung vorgenommenen Ankäufe für die Zwecke seines stehenden Gewerbebetriebes getätigt hat (§ 44 GewO.).

(KG., 1. StS., Urt. v. 22. Jan. 1922, 1 S 2/22.)

Mitgeteilt von KGRat Prof. Dr. Klee, Berlin.

Zu 2. Die Entsch. interessiert natürlich hier nicht nach ihrer tatsächlichen Feststellung, die zu einer Rückverweisung zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung an das BG. geführt hat, sondern nach ihrer rechtlichen Einstellung. Danach hat der Angekl. die außerhalb seines Wohnortes ohne vorherige Bestellung vorgenommenen Ankäufe im stehenden Gewerbebetriebe vorgenommen, wenn sie an Zahl und Umfang wesentlich zurückbleiben hinter den Ankäufen in seinem Wohnorte und hinter den zwar außerhalb desselben, aber auf vorherige Bestellung „getätigten". Der Grundsatz des KG. ist ja ganz richtig, aber dem modernen Juristen wird es nicht wohl bei einer Gesetzesvorschrift, die zu solchen Hilfsmitteln nötigt. Was macht es nun wirtschaftlich und ethisch aus, ob im Hausierbetriebe etwas mehr oder weniger Schweine gekauft worden sind! In letzterem Falle, wenn also der stehende Gewerbebetrieb überwiegt, wird der Angekl. freigesprochen, sonst nicht! Wieviel gehört zum „Überwiegen" jener Ankäufe? Zu beachten wären auch noch die Erlasse v. 13. Dez. 1883 (HMBl. 1909, 432), v. 14. Okt. 1908 (ebenda), v. 13. Mai 1898 (HMBl. 261), v. 5. Dez. 1914 (HMBl. 580), RG. v. 20. Nov. 1905 GewArch. 5, 311, OLG. München v. 16. Okt. 1909 (GewArch. 10, 131).

Prof. Dr. Stier-Somlo, Cöln.

Landgerichte.

Düsseldorf. Zivilsachen.

1. Begriff der Annahme i. S. des § 97 der EisenbVerkOrdn.

Zur Annahme i. S. des § 97 EVO., die als gleichbedeutend mit der Annahme i. S. der §§ 436, 464 HGB. angesehen werden muß, gehört eine Übernahme der Sendung durch den Empfänger mit seinem Willen, also eine Annahme als Erfüllung. Gewiß kann der Empfänger einen Dritten zur Abnahme der Sendung bevollmächtigen. Doch darf hier nicht so weit gegangen werden, daß jede Hausangestellte, die im allgemeinen nicht in der Lage sein wird, die vertragsmäßige Beschaffenheit einer Ware zu beurteilen, hierzu als stillschweigend bevollmächtigt anzusehen ist. Diese Auffassung des Vorderrichters muß vielmehr als rechtsirrig angesehen werden.

(LG. Düsseldorf, Urt. v. 16. März 1922, 1271/21.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Breuer II, Düsseldorf.

B. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.

I. Reich.

Reichsfinanzhof.

Berichtet von Senatspräsident Dr. G. Strutz, Reichsfinanzrat Dr. Hecker und Reichsfinanzrat Dr. Boethke, München.

[× Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

×**1.** Bei der Erhöhung des Grundkapitals einer AktGes. unterliegen die Kosten der Kapitalerhöhung auch dann nicht der Abgabe aus TarNr. 1Aa des RStempG., wenn sie vom ersten Erwerber verdeckt übernommen sind, d. h. wenn sie im Aufgeld stecken. †)

Die Beschwerdeführerin ist eine AktGes., deren Grundkapital ursprünglich 300 000 ℳ betrug. Die fünf Aktionäre stellten der Gesellschaft weitere je 140 000 ℳ, zusammen 700 000 ℳ, zur Verfügung und ließen sich darüber gleichlautende Schriftstücke ausstellen, nach denen die Gesellschaft anerkannte, den Aktionären je 140 000 ℳ zu schulden. Die Schuld sollte unverzinslich sein, aber am Gewinne der Gesellschaft in bestimmt bezeichneter Weise teilnehmen. Die Gläubiger sollten nicht berechtigt sein, die Forderungen zu kündigen. Die Gesellschaft verpflichtete sich, beim Eintreten gewisser Voraussetzungen ihr Grundkapital um wenigstens 700 000 ℳ durch Ausgabe von 700 Inhaberaktien zu erhöhen und den Gläubigern auf je 1000 ℳ der Forderung eine Aktie zum Nennwert von 1000 ℳ zu geben. Die Schuldanerkenntnisgläubiger sollten verpflichtet sein, diese Aktien zu nehmen, und zwar die Inhaberaktie gerechnet zum Kurse von 108%. Die 8% Aufgeld sollten die Gläubiger sofort an die Gesellschaft einzahlen. Die Stempel und Unkosten der Erhöhung des Grundkapitals übernahm die Gesellschaft in den Schuldscheinen.

In der notariellen Verhandlung v. 9. Juni 1920 beschloß die Generalversammlung, das Grundkapital um 700 000 ℳ zu erhöhen.

Zu 1. Der RFH. spricht sich dahin aus, daß bei Erhöhung des Grundkapitals einer AGes. die Kosten der Kapitalserhöhung auch dann nicht der Abgabe aus TarNr. 1Aa RStG. unterliegen, wenn sie vom ersten Erwerber verdeckt übernommen sind, d. h., wenn sie im Aufgeld stecken. Bereits in früherer Entscheidung (Urt. v. 20. Sept. 1921) hatte der RFH. sich dahin ausgesprochen, daß die bei Erhöhung des Grundkapitals einer AGes. vom ersten Erwerber der Aktie neben dem Übernahmekurs getrennt übernommenen Kosten ebensowenig wie die Stückzinsen dem Gesellschaftsstempel unterlagen.

Diese Rechtsprechung des RFH. ist sehr zu begrüßen; nicht ganz zweifelsfrei ist aber, ob diese Rechtsprechung praktischen Wert erlangt. Das neue KapVerkStG. bestimmt nämlich, daß die Vorschriften des ersten Teiles über den Gesellschaftsstempel v. 1. Sept. 1921 ab in Kraft treten (§ 97 Abs. 2). § 6 Nr. a bestimmt: „Der Steuer unterliegen Zahlungen und Leistungen, die zum Erwerbe von Gesellschaftsrechten einer inländischen Gesellschaft durch den ersten Erwerber erforderlich sind oder zu deren Bewirkung die Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses verpflichtet sind (weitere Einzahlungen, Nachschüsse, Zubußen usw.)." § 11 besagt dann weiter: „Die Steuer beträgt 7½% des Wertes des Gegenstandes. Der Wert des Gegenstandes

Die neuen Aktien wurden in erster Linie den Schuldanerkenntnisgläubigern zur Verfügung gestellt. Im Vertrage heißt es: „Der Nennwert der danach den Gläubigern zu gewährenden jungen Aktien entspricht dem jedesmaligen Nennwert der Schuldforderung des Anerkenntnisgläubigers. Die Anerkenntnisforderung des zeichnenden Gläubigers gilt als Einlage in der Weise, daß die Valuta der Schuldforderung mit dem auf die Aktien zu zeichnenden Betrage verrechnet wird."

Die neuen Aktien sind tatsächlich von den Schuldanerkenntnisgläubigern, die teilweise durch Abtretung gewechselt hatten, gezeichnet worden.

Für den Fall, daß nicht sämtliche Aktien in dieser Weise untergebracht würden, war in der Verhandlung v. 9. Juni 1920 festgesetzt, daß die übriggebliebenen Aktien zum Kurse von 108 zunächst den Aktionären unter gewissen Bedingungen und dann allgemein angeboten werden sollten.

Die Beurkundung der Kapitalerhöhung wurde zunächst mit 35 000 ℳ (5% von 700 000 ℳ) versteuert. Durch Steuerbescheid vom 5. Juli 1921 wurden aber 2800 ℳ nachgefordert, indem der Betrag der Erhöhung des Aktienkapitals zu 108% = 756 000 ℳ angenommen wurde.

In dem hiergegen eingelegten Einspruch wurde geltend gemacht, seinerzeit seien wohl die Aktien mit 108 ℳ angerechnet worden, jedoch seien die 8% nicht in die Gesellschaftskasse geflossen, sondern zugunsten des damaligen Vorstehers M. gezahlt worden, weil dieser die Verpflichtung gehabt hätte, sämtliche Steuern und Unkosten von diesen 8% zu zahlen. Diese 8% kämen lediglich als Agio in Betracht.

Einspruch und Berufung wurden zurückgewiesen.

Der nunmehr eingelegten Rechtsbeschwerde war der Erfolg nicht zu versagen.

Der für die Beurkundung der Grundkapitalserhöhung zu erhebende Stempel ist an sich nach der Größe des Nennbetrags zu bemessen, der die Erhöhung ausmacht. Zuzurechnen ist aber der Betrag, um den der Nennwert durch den Betrag überschritten wird, für den die Aktien von dem ersten Erwerber übernommen werden. Hiernach bildet für den vorliegenden Fall der Nennbetrag der neuen Aktien in Höhe von 700 000 ℳ die untere Grenze der Wertbemessung. Insoweit besteht auch kein Streit. Es fragt sich nur, ob noch weitere 8% der Wertbemessung zugrunde zu legen sind.

Es kann dahingestellt bleiben, wie die Schuldanerkenntnisse und ihre Verbindung mit der Kapitalerhöhung rechtlich und wirtschaftlich zu beurteilen sind, ob die Auffassung des LFA. zutrifft oder ob man z. B. in der Hingabe der Schuldanerkenntnisbeträge Vorauszahlungen auf die zukünftige Kapitalerhöhung zu erblicken hat; in keinem Falle darf ein Aufgeld von 8% dem stempelpflichtigen Werte zugerechnet werden. Der RFH. hat in einer Entsch. v. 20. Sept. 1921 (RFH. 7, 12) eingehend dargelegt, daß die bei Erhöhung des Grundkapitals einer AGes. vom ersten Erwerber übernommenen Kosten der Kapitalerhöhung und die Stückzinsen nicht der Abgabe aus TarNr. 1 A a des RStempG. unterliegen. Der Entsch. lag ein Fall zugrunde, in dem die neuen Aktien zu 110% des Nennwerts ausgegeben und die Zeichner der Aktien *daneben* verpflichtet waren, Stückzinsen zu zahlen und die Kosten der Kapitalerhöhung zu tragen. Es handelte sich also um einen Fall der *offenen* Übernahme von Zinsen und Kosten. Es fragt sich, ob die Entsch. auch auf den Fall der *verdeckten* Übernahme auszudehnen ist; denn eine dahingehende Behauptung ist hier aufgestellt worden, da geltend gemacht ist, daß die 8% Aufgeld zur Bezahlung der Kosten aufgewendet worden sind. Die Rechtsfrage ist zu bejahen.

Der leitende Gesichtspunkt für jene Entscheidung war der, daß in dem den Nennwert übersteigenden Ausgabebetrage der Agio-

---

wird berechnet, soweit die Entstehung der Steuerschuld von Geldzahlungen abhängig ist, von dem zu entrichtenden Geldbetrage . . ." Die Fassung des neuen Gesetzes lautet also wesentlich anders als die bisherigen Bestimmungen des RStG. Hier war in TarNr. 1 bestimmt: „Der Besteuerung unterliegen Beurkundungen von Gesellschaftsverträgen und von Gesellschafterbeschlüssen, wenn sie betreffen die Errichtung von inländischen Aktiengesellschaften . . ., sowie die Erhöhung des Grundkapitals solcher Gesellschaften mit 5% des Grundkapitals oder des Betrages der Erhöhung dieses Kapitals zuzüglich des Betrages, um den der Nennwert der das Grundkapital oder die Kapitalserhöhung bildenden Aktien durch den Betrag überschritten wird, für welchen sie von den ersten Erwerbern übernommen werden."

Für die Beantwortung der Frage, ob die neuen Vorschriften RFH. Bedeutung auch für das neue KapVerkStG. haben werden, ist es gleichgültig, daß man mit dem bisher geltenden Grundsatz der Urkundenversteuerung gebrochen hat und die Steuerpflicht jetzt an die Einzahlungen und sonstigen Leistungen der Gesellschafter knüpft. Entscheidend ist vielmehr, daß auch heute noch für die Steuerpflicht, wie die amtliche Begründung des dem Reichstag vorgelegten Entwurfes ergibt (Drucks. des RT. Nr. 2865, S. 23), die Zuwendung von Anlage- und Betriebskapital an die Gesellschaft sein soll. Das ergibt sich ganz besonders aus der im § 6 e neu geregelten Steuerpflicht bei der Zuwendung von Anlage- und Betriebskapital seitens der ausländischen Gesellschaft an ihre inländische Niederlassung. Wenn man diesen Ausgangspunkt scharf im Auge behält, so erkennt man, daß auch heute noch nach den Bestimmungen des Kapitalverkehrssteuergesetzes ein wesentlicher Unterschied zwischen den Grundsätzen bei Berechnung des Gesellschaftsstempels und bei Berechnung eines Anschaffungsstempels besteht: Der letztere wird berechnet nach dem Erwerbspreise, d. h. nach der Höhe des Entgeltes, welches der Aktionär für den Erwerb der Aktie aufzuwenden hat; aus diesem Grunde sind auch Stückzinsen auf Dividendenwerte schlußnotenstempelpflichtig. Der Gesellschaftssteuer soll die Zuwendung von Anlage- und Betriebskapital an die Kapitalgesellschaft unterliegen. Allerdings bestimmt § 6 a ganz allgemein: „Der Steuer unterliegen Zahlungen und Leistungen, die zum Erwerbe von Gesellschaftsrechten einer inländischen Gesellschaft durch den ersten Erwerber erforderlich sind . . ." Es wäre aber nach meiner Ansicht irrig, hieraus zu folgern, daß auch die Gesellschaftssteuer nach dem Erwerbspreise, den der Aktionär für den Erwerb der Aktien zu zahlen hat, zu berechnen ist. Es sollte, wie die amtliche Begründung auf S. 28 zu § 6 a ausdrücklich hervorhebt, keine Änderung in der bisherigen Rechtslage erfolgen. Die Begründung bemerkt zu § 6 a: „Die Vorschrift enthält die Bezeichnung der Rechtsvorgänge, die regelmäßig von der Gesellschaftssteuer betroffen werden sollen. Zu den steuerpflichtigen Zahlungen und Leistungen gehören bei AGes. und GmbH. nicht nur die Beträge, die bei der Errichtung der Gesellschaft oder der Erhöhung des Kapitals auf das Grundkapital oder Stammkapital zu leisten sind, sondern auch die Beträge, die die Aktionäre über das Grund- oder Stammkapital hinaus zu entrichten haben (Agio)."

Der Text des Entwurfes zu § 6 a ist unverändert Gesetz geworden. Eine Debatte im Ausschuß des Reichstages hat hierüber nicht stattgefunden (vgl. Bericht des 11. Ausschusses, Drucks. des RT. Nr. 3754 S. 4 u. 42).

Immerhin ist zuzugeben, daß der *Wortlaut* des neuen Gesetzes zu Zweifeln Anlaß geben kann.

Legt man entscheidendes Gewicht auf die wirtschaftliche Auslegung des Gesetzes, wie es hier geschieht, so behält die neue Rechtsprechung des RFH. ihre Bedeutung auch für das Kapitalverkehrssteuergesetz, denn die entscheidenden Grundsätze in dem ersten Urteil v. 20. Sept. 1921 besagen: „Der Schlußnotenstempel besteuert den Umsatz eines Wertpapiers von einer Hand in die andere und muß daher alles in Rechnung ziehen, was der Erwerber zur Erlangung des Wertpapieres aufwenden muß, gleichviel, ob es sich dabei um ein Entgelt für dauernde oder vorübergehende Leistungen handelt. Darum kommt im Lieferungspreis eines Dividendenpapiers beispielsweise auch die geschätzte Dividende des laufenden Jahres mit in Anschlag. Der Aktienstempel aber besteuert die Kapitalinvestition, d. h. dasjenige, was einer Gesellschaft als dauernder Betrag für ihre Betriebsmittel zufließt. Diese Unterschiede verwischen zu wollen, heißt, dem Gesetzgeber die Absicht einer Doppelbesteuerung unterstellen, während gerade die verschiedene Normierung der Steuersätze zeigt, daß der Gesetzgeber ganz verschiedene wirtschaftliche Vorgänge hat treffen wollen. Der Schlußnotenstempel kann, selbst in seiner jetzigen Höhe, auch das für einmalige Nebenleistungen gezahlte Entgelt tragen. Dagegen erscheint es durchaus irrationell, einen auf den Kapitalzusammenschluß gelegten hohen Stempel, wie den Emissionsstempel, auch auf vorübergehende Leistungen auszudehnen . . . Als Aufgeld gilt auch nach heutiger handelsrechtlicher Auffassung nur, was der Aktionär als Gegenwert für die dauernden Zwecke der Gesellschaft als Betriebsmittel zahlt . . ."

Für die Praxis ist von Bedeutung, daß Herr Senatspräsident Dr. *Kloß* in den Münchener Neuesten Nachrichten v. 24. April 1922 Nr. 192 S. 6 zu der hier behandelten Frage Stellung genommen hat. Er führt aus:

„Der Wortlaut der neuen Vorschrift des § 6 a und auch der sonstige Inhalt des Gesetzes unterscheidet nicht, ob die gezahlten Beträge dem werbenden Kapital der Gesellschaft (Betriebskapital, Grundkapital, Stammkapital) zugeführt oder für sonstige Zwecke verwendet werden. Der Reichsfinanzhof hatte sich im letzten Jahre unter Bruch mit der bisherigen Praxis und der Rechtsprechung des Reichsgerichtes zu der Auffassung bekannt, daß der Entgelt für Aktien und Stammanteile bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung dem Entrichtungsstempel unterliegen, soweit es dem Grund- oder Stammkapital zugeführt werden müsse, daß also insbesondere die von den ersten Erwerbern übernommenen Gründungskosten oder Kapitalserhöhungskosten (z. B. Stempelkosten) und Stückzinsen nicht zum stempelpflichtigen Entgelt gehören. Diese Praxis wird nur eine vorübergehende Episode bedeuten. Nach dem neuen Kapitalverkehrssteuergesetz ist die Einrechnung zum mindesten der übernommenen *Kosten* in den steuerpflichtigen Betrag nicht zweifelhaft; denn die Zahlung dieser Beträge ist zum Erwerb der Gesellschaftsrechte erforderlich. Bei Stückzinsen ist die Frage zweifelhaft, immerhin sprechen überwiegende Gründe für ihre Einbuchung in die Steuerberechnung, denn die Gewährung der Zinsen entspricht dem Gesellschaftsrecht, die Zahlung für diese stellt also eine Gegenleistung für das Gesellschaftsrecht dar."

RA. Dr. *Koeppel*, Berlin.

gewinn besteuert werden solle, dieser aber eine Kapitalvermehrung darstelle und, wie § 262 Nr. 2 des HGB. ergebe, die Kosten der Aktienausgabe nicht mitumfasse, daß daher nur der um die Kosten geminderte Rest des Aufgeldes dem Reservefonds zuzuweisen sei. Es ist weiter ausgeführt, daß, wenn das Gesetz vom Grundkapital ausgehe und ihm für die Besteuerung das zuzähle, was den Nennwert der das Grundkapital oder die Kapitalerhöhung bildenden Aktien überschreite, damit hinreichend deutlich ausgedrückt sei, daß auch bei dem überschreitenden Betrage nur an etwas gedacht sein könne, was selbst wieder Kapital sei. Diese Erwägungen führen dazu, auch bei verdeckter Übernahme der Kosten diese aus dem Aufgeld auszuscheiden, da insbesondere das Aufgeld nur nach Abzug der Kosten in den Reservefonds einzustellen ist.

Das LFA. hat diesen Gesichtspunkt nicht berücksichtigt. Deshalb war seine Entscheidung aufzuheben.

Bei der nunmehr gebotenen freien Beurteilung kommt der Senat zu dem Ergebnisse, daß die 8% Aufgeld zur Kostentragung verwendet worden sind. Daß Kosten in dieser Höhe tatsächlich entstanden sind, kann ohne weiteres angenommen werden, und daß die 8% überhaupt nicht in die Gesellschaftskasse geflossen, sondern dem Vorsteher M. zur Bezahlung der Kosten zugegangen sind, ist glaubhaft behauptet. Hiernach war die Beschwerdeführerin in Höhe von 2800 ℳ freizustellen.

(RFH., II. Sen, Urt. v. 27. Jan. 1922, II A 14/22.)

2. Zur Anwendung des § 5 der RAbgO. Die freie Beweiswürdigung muß sich auf die anerkannten Regeln der Beweiswürdigung gründen. Soweit sich ergibt, daß eine tatsächlich mögliche Ermittlung aus nicht zutreffenden Erwägungen unterblieben ist, liegt ein Verfahrensmangel vor.†)

Der Fabrikbesitzer D. F. verkaufte sein Grundstück in M. durch notariellen Vertrag v. 24. Aug. 1918 für 160 000 ℳ an seine Tochter, Frau P. Auflassung und Umschreibung im Grundbuch sind bewirkt. Der Verkauf fand statt zu einer Zeit, als der Sohn des Verkäufers, S., der Beschwerdeführer, im Felde stand und nach seiner Angabe wenig Hoffnung war, daß er zurückkehren werde. Als dies doch eingetroffen war, verkaufte Frau P. das Grundstück an den Vater laut notariellen Protokolls v. 3. März 1920 für 160 000 ℳ zurück, und der Vater verkaufte es nach Umschreibung des Eigentums auf ihn durch notariellen Kaufvertrag v. 17. März 1920 wiederum für 160 000 ℳ an seinen Sohn, den Beschwerdeführer. Der Vater wurde am 10. März 1920, der Sohn am 27. März 1920 als Eigentümer im Grundbuch eingetragen.

Durch Steuerbescheid v. 13. April 1920 wurde der Sohn zur GrErwSt. in Höhe von 6400 ℳ, das sind 4% von 160 000 ℳ, herangezogen, und zwar von dem Gesichtspunkt aus, daß zwar an sich die beiden Übertragungen nach § 8 Abs. 1 Ziff. 4 steuerfrei sind, daß aber § 5 der RAbgO. hier in Betracht kommt, so daß die Sache steuerrechtlich so zu behandeln sei, als hätte die Schwester das Grundstück unmittelbar auf den Bruder übertragen.

Einspruch und Berufung sind erfolglos geblieben.

Die Vorinstanz stellt tatsächlich fest, daß das Grundstück in erster Linie auf die Tochter übergehen sollte und erst nachher auf den Beschwerdeführer, und daß der gewählte Weg, um letzteres zu erreichen, statt der Auflassung von der Tochter auf den Beschwerdeführer — Rückübertragung an den Vater und Verkauf von diesem an den Beschwerdeführer — nur zur Umgehung der GrErwSt. eingeschlagen sei. Wäre diese tatsächliche Feststellung zutreffend, so würden die daraus von der Vorinstanz gezogenen rechtlichen Folgerungen nicht zu beanstanden und eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers auf Grund des § 5 RAbgO. für gegeben zu erachten sein. Die tatsächliche Feststellung beruht indessen auf einem wesentlichen Mangel des Verfahrens, den der Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift gerügt hat. Denn, wenn die Beschwerdeschrift auf die früheren Schriftsätze Bezug nimmt, in denen der Tatbestand der Feststellung der Vorinstanz widersprechend vorgetragen und unter Beweis gestellt ist, so ist damit die Rüge erhoben, daß die Beweisaufnahme zu Unrecht unterlassen sei. Und diese Rüge erscheint begründet.

Allerdings ist es richtig, worauf die Vorinstanz sich stützt, daß die Angaben des Beschwerdeführers in der Berufungsschrift nicht völlig mit denen in dem Einspruchsverfahren übereinstimmen. Zur Begründung des Einspruchs führte der Beschwerdeführer an:

Die Absicht bei Übertragung des Grundstücks an Frau P. sei gewesen, es der Familie zu erhalten, die Rückübertragung an den Vater sei erfolgt mit Rücksicht auf die inzwischen eingetretene Teuerung, um letzterem zu ermöglichen, die auf dem Grundstück befindliche Weberei mit Hilfe des Beschwerdeführers wieder selbst zu übernehmen, und der Vater habe, als er dann gesehen, daß er den Verhältnissen nicht mehr gewachsen sei, das Grundstück mit der Fabrik seinem Sohne verkauft; beim Verkaufe von der Schwester an den Vater sei von keiner Seite daran gedacht, daß der Sohn es erhalten solle.

In der Berufungsschrift dagegen wird vorgetragen, der Vater habe von Anfang an beabsichtigt, daß das Grundstück auf den Sohn übergehen solle, und nur für den Fall Fürsorge treffen wollen, daß der Sohn nicht aus dem Felde wiederkehre, auch darauf Rücksicht genommen, daß bei seinem Ableben keine Schwierigkeiten durch die Verschollenheit eines anderen Sohnes entstünden. Vor Übertragung des Grundstücks auf die Tochter sei deshalb zwischen Vater, Tochter und Beschwerdeführer vereinbart, die Tochter solle es dem Vater zurückübertragen, falls der Sohn aus dem Felde zurückkomme und das Grundstück haben wolle.

Allein auf Grund dieser voneinander abweichenden Angaben glaubt die Vorinstanz auf jede Beweisaufnahme verzichten und ohne weiteres feststellen zu können, daß statt der unmittelbaren Übertragung von der Schwester auf den Bruder der Weg der Übertragung über den Vater zum Zwecke der Steuerumgehung gewählt worden sei. Das ist nicht angängig. Wie das FA. schon im Ermittlungsverfahren, so sind auch die Rechtsmittelbehörden verpflichtet, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (§§ 204, 228 RAbgO.). Gewiß gibt ihnen § 258 das Recht, über tatsächliche Verhältnisse nach freier, aus der Verhandlung und einer Beweisaufnahme geschöpften Überzeugung zu entscheiden. Dieses Recht geht aber nicht so weit, daß sie sich über Beweisanträge ohne weiteres hinwegsetzen können, sondern findet seine Grenze, wie der 3. Sen. bereits in dem nicht veröffentlichten Urt. v. 30. Juni 1921 III A 120/21 ausgesprochen hat, in den anerkannten Regeln der Beweiswürdigung. Wenn sich ergibt, daß eine tatsächlich mögliche Ermittlung aus nicht zutreffenden Erwägungen unterblieben ist, liegt ein Verfahrensverstoß vor. So liegt die Sache hier. Die Angaben im Einspruchsverfahren sind von dem Beschwerdeführer persönlich in einer Eingabe v. 7. Juli 1920 gemacht, im Berufungsverfahren in einem von einem Rechtsanwalte gefertigten Schriftsatz. Schon hieraus können sich Abweichungen in den Einzelheiten erklären, da Mitteilungen an eine andere Person von dieser erfahrungsmäßig nicht immer genau verstanden oder zu Papier gebracht werden, zumal wenn es sich, wie vorliegend, mehr um Vorgänge des Innenlebens als um äußere Handlungen handelt. Ist die Darstellung, wie sie im Einspruchsverfahren gegeben ist, zutreffend, so kann von einer Anwendung des § 5 RAbgO. keine Rede sein, weil die Übertragung des Grundstücks an die Tochter, die Rückübertragung an den Vater und die weitere Übertragung an den beschwerdeführenden Sohn in gar keinem inneren Zusammenhang stehen, sondern jedesmal auf Entschließungen beruhen, die erst nach dem zustandegekommenen Eigentumsübergang gefaßt sind. Ebenso wäre bei einem Tatbestande, wie ihn die Berufungsschrift angibt, eine Anwendung des § 5 RAbgO. ausgeschlossen; denn dann hätte die Übertragung an die Tochter zugleich deren Verpflichtung erzeugt, das Grundstück im Falle der Rückkehr des Sohnes aus dem Felde an den Vater zurückzuübertragen und nicht dem Sohne aufzulassen. Der Sohn sollte das Grundstück vom Vater und nicht von der Schwester erhalten. Auch die kurze Zeitspanne zwischen der Übertragung von der Tochter an den Vater und vom Vater an den Sohn, und der Umstand, daß der Vater sich während dieser kurzen Zeit noch als Rentner bezeichnet hat, worauf die Vorinstanz noch hinweist, würde an dem Ergebnis nichts ändern.

Hiernach mußte die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache zwecks Ermittlung des Tatbestandes an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.

(RFH, II. Sen., Urt. v. 9. Dez. 1921, II A 541/21.)

×3. Bei Feststellung des Ertragswerts nach § 152 der RAbgO. findet ein Abzug für Abnutzung der Gebäude nicht statt.†)

Zu dem Nachlaß der Ehefrau M. gehörten zwei bebaute Grundstücke, die Wohnzwecken dienten. Bei Feststellung des Ertragswerts

---

Zu 2. Als im Jahre 1879 durch die ZPO. und die StPO. der Grundsatz der freien Beweiswürdigung eingeführt wurde, glaubten viele Gerichte in Deutschland, ihn im Sinne der französischen Souveränität des Gerichts auslegen zu dürfen, und beanspruchten das Recht, Beweisaufnahmen abzulehnen, von denen sie sich kein Ergebnis versprachen, oder die ihnen deshalb unnötig erschienen, weil die Sache „genügend aufgeklärt" sei. Damals hat das RG., und zwar sowohl in Zivil- wie in Strafsachen, in unermüdlicher Arbeit die unteren Instanzen dazu erzogen, den Grundsatz der freien Beweiswürdigung auf das zu beschränken, was er bedeutet, nämlich auf die Würdigung der erhobenen Beweise, daß er dagegen kein Freibrief sei, um willkürlich die Beweisaufnahme zu beschränken. In derselben Richtung bewegt sich erfreulicherweise die oben abgedruckte Entscheidung des RFH., die vielleicht deshalb doppelt bedeutungsvoll ist, weil ja bisher Verwaltungsbehörden und noch nicht Finanzgerichte zu entscheiden hatten und bei den Verwaltungsbehörden erfahrungsgemäß eine größere Neigung zu einer gewissen souveränen Behandlung des Gesetzes obwaltet. Aber auch die jetzt ins Leben getretenen Finanzgerichte werden gut tun, sich die hier aufgestellten Grundsätze zu eigen zu machen und ihre Urteile davor zu bewahren, wegen eines Mangels im Verfahren aufgehoben zu werden.

Prof. Dr. Friedrich Stein, Leipzig.

Zu 3. Die Entscheidung erweckt hinsichtlich ihres Ergebnisses wie ihrer Begründung erhebliche Bedenken.

1. Das Urteil selbst sagt, daß es dem Wesen des Ertragswerts entspreche, die Abnützung der Gebäude zu berücksichtigen. Ist dies

dieser Grundstücke sind die nachgewiesenen Nebenleistungen und Instandhaltungskosten von dem Mietertrag abgezogen, da sie mehr als ein Fünftel des Mietertrags betrugen (§ 152 Abs. 5 RAbgO.). Die Vorinstanzen haben es jedoch abgelehnt, auch einen Betrag für Abnutzung der Gebäude abzuziehen. Hiergegen wendet sich die Rechtsbeschwerde.

Dem Beschwerdeführer ist zuzugeben, daß es dem Wesen des Ertragswerts entsprechen würde, die Abnutzung der Gebäude zu berücksichtigen. Nun bestimmt aber § 152 Abs. 5 RAbgO., bei Grundstücken der vorliegenden Art gelte als Ertragswert das Fünfundzwanzigfache des Miet- oder Pachtertrags, der in den letzten drei Jahren im Durchschnitt erzielt worden ist oder im Falle der Vermietung oder Verpachtung hätte erzielt werden können, nach Abzug von einem Fünftel für Nebenleistungen und Instandhaltungskosten oder von dem als erforderlich nachgewiesenen höheren Betrage für Nebenleistungen und Instandhaltungskosten. Dies ist so zu verstehen, daß von dem durchschnittlichen Mietertrage, soweit nicht der Abzug von einem Fünftel genügt, der Durchschnitt der in den letzten drei Jahren erforderlich gewesenen Beträge für Nebenleistungen und Instandhaltungskosten abzuziehen und das Ergebnis mit 25 zu vervielfältigen ist. Danach ist es jedenfalls ausgeschlossen, die Abnutzung anders zu berücksichtigen als dadurch, daß die in den letzten 3 Jahren im Durchschnitt eingetretene Abnutzung von dem Mietertrag abgezogen wird, was zur Folge hätte, daß der Ertragswert um das Fünfundzwanzigfache dieser durchschnittlichen Abnutzung vermindert würde. Dies Ergebnis unterliegt jedoch erheblichen Bedenken; es könnte im Einzelfalle dazu führen, daß bei einem zweifellos keineswegs wertlosen Grundstück ein Ertragswert nicht übrig bliebe. Dazu kommt, daß die tatsächliche Abnutzung nur schwer festzustellen ist und deshalb regelmäßig mit einer erfahrungsmäßig zu vermutenden Abnutzung gerechnet wird, was nur dann erträglich ist, wenn der einfache Betrag der Abnutzung, nicht aber wenn der fünfundzwanzigfache für eine Steuer von Bedeutung ist. Deshalb erscheint es nicht gerechtfertigt, die gesetzlichen Bestimmungen ausdehnend auszulegen, um zur Zulässigkeit eines Abzugs für Abnutzung zu gelangen. Das Gesetz gestattet nach seinem Wortlaut nur den Abzug der Beträge für Nebenleistungen und Instandhaltungskosten. Daß die Abnutzung eines Gebäudes nicht zu den Instandhaltungskosten gerechnet werden kann, bedarf keiner Darlegung. Aber auch von einer Nebenleistung kann keine Rede sein. Selbst wenn man annehmen wollte, daß die Abnutzung eine Folge der Gebrauchsüberlassung sei und daß die infolge einer Leistung eintretende Vermögensminderung des Leistenden wie die Leistung selbst zu behandeln sei, so ergäbe sich noch nicht die Zulässigkeit des Abzugs der Abnutzung, weil die Gebrauchsüberlassung nicht eine Nebenleistung, sondern die Hauptleistung des Vermieters ist

Gegen die Richtigkeit des Ergebnisses spricht auch nicht, daß

aber der Fall, so dürfte nicht vor Bedenken im Hinblick auf die Wortfassung des Gesetzes Halt gemacht werden. (Vgl. AO. § 4 und RFH. z. B. 7, 298 ff., insbesondere 301 zur Auslegung des § 23 Abs. 1 Nr. 3 UmsStG.)

2. Die in der Entsch. betonten Bedenken sind nicht durchschlaggebend.

a) Daß die 25fache Abnutzung abgezogen würde, ist nicht auffallend, sondern m. E. selbstverständlich. Wenn man als Ertragswert das 25fache des jährlichen Ertrags ansieht, so ist doch an diesem Gesamtertrag auch das 25fache der alljährlichen Abnutzung als Gesamtabnutzung zu erachten und abzuziehen.

b) Der Umstand, daß im Einzelfall bei einem keinesfalls wertlosen Grundstück ein Ertragswert nicht übrig bliebe, kann auch bei der Regelung entsprechend dem Urteil eintreten, wenn in den in Frage stehenden 3 Jahren für die Instandhaltung große Summen ausgegeben werden mußten und ausgegeben wurden. Es zwingt dies nur dazu, die Zweckmäßigkeit der Regelung des Gesetzes in Zweifel zu ziehen und außerdem im Einzelfall genau nachzuprüfen, ob es sich wirklich um Instandhaltungs- oder Instandsetzungskosten handelt. (Vgl. Mrozek zu 152 S. 531 Anm. 12 PreußOVGSt. 8, 135.)

c) Die Entscheidung führt zu der absolut unmöglichen Folgerung, daß, wer sein Gebäude gut im Stande hält und alljährlich die zur Instandhaltung erforderlichen Ausgaben aufwendet, einen kleineren Ertragswert zu versteuern hat als derjenige, der die Abnutzung mit in Kauf nimmt und sein Gebäude verwahrlosen läßt.

d) Endlich ist auch die letzte Erwägung nicht stichhaltig. Zwar stellt die Abnutzung sicherlich keine Instandhaltungskosten dar. Andererseits aber ist die Abnutzung meines Erachtens unbedingt als eine Nebenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Die Gebrauchsüberlassung ist zwar unzweifelhaft Hauptleistung des Vermieters; die mit der Gebrauchsüberlassung verbundene Abnutzung des Gebäudes ist dagegen eine Nebenleistung des Eigentümers, für die er mit dem Pachterträgnis entschädigt werden soll, die dieses Pachterträgnis aber ihrerseits vermindert. — So komme ich zum Ergebnis, die Abnutzung als eine Nebenleistung i. S. des § 152 Abs. 5 zu betrachten, was dem Sinne des Gesetzes entspricht und die Unmöglichkeit beseitigt, daß Ungleichheiten entstehen, je nachdem jemand alljährlich die Abnutzung durch Reparatur beseitigt oder nicht.

RA. Dr. Wilhelm Kiese I, Stuttgart.

danach in einzelnen Fällen der Ertragswert unbillig hoch festzustellen ist. Denn nach § 152 Abs. 6 RAbgO. kann der Steuerpflichtige verlangen, daß statt des Ertragswerts der gemeine Wert der Bewertung zugrunde gelegt wird. Das Gesetz hat also damit gerechnet, daß bei der Feststellung des Ertragswerts nach den Bestimmungen des § 152 Abs. 2—5 Unbilligkeiten eintreten könnten, und für Abhilfe gesorgt. Demgegenüber wäre es nicht gerechtfertigt, der unbillig hohen Feststellung des Ertragswerts im Einzelfalle durch eine Auslegung abzuhelfen, die auf der andern Seite zu einer ungerechtfertigten Schädigung des Steueraufkommens führen und die Absicht des Gesetzes, eine zweifelsfreie Berechnung des Ertragswerts zu erreichen, vereiteln würde.

(RFH., I. Sen., Urt. v. 18. Jan. 1922, I a A 214/21.)

4. Voraussetzungen der Auskunftpflicht anderer Personen als des Steuerpflichtigen.

Das FA. K. hat außer anderen Gewerbetreibenden auch den Beschwerdeführer, einen Lederhändler seines Bezirks, unter Hinweis auf § 177 RAbgO. aufgefordert anzugeben, mit welchen Mengen Leder die Schuhmacher und Sattler in K. und M. im Jahre 1920 von ihm mit Leder beliefert worden waren. Mit Schreiben vom 13. Mai 1920 wurde diese Aufforderung unter Beifügung eines rund 90 Namen enthaltendes Verzeichnisses ergänzt. Das LFA., das zur Aufforderung seine Genehmigung nach § 147 Abs. 2 Nr. 3 der AusfBest. zum UmsStG. 1919 gegeben hatte, wies die Beschwerde der die Auskunft Verweigernden als unbegründet ab. Hiergegen wendet sich die Rechtsbeschwerde mit der Begründung, daß § 177 RAbgO. durch § 209 eingeschränkt werde; die Erteilung der Auskunft sei so zeitraubend, daß Beschwerdeführer sie nicht leisten könne; ein Teil der Benannten habe von ihm über-

Zu 4. Die Entsch. bringt, abgesehen etwa von der Klarstellung des Verhältnisses von § 186 zu § 209 RAbgO. gegenüber den angeführten früheren im 4. Band der Sammlung veröffentlichten, nichts grundsätzlich Neues. Sie bestätigt, daß die Bestimmungen der RAbgO. über die nur subsidiäre Heranziehung Dritter zu Auskünften, obwohl in der Form von Sollvorschriften gegeben, zwingenden Rechts sind und daß ihre Einhaltung vom RFH. nachzuprüfen ist. Wenn sie die Rechtslage, die sich für den Dritten daraus ergibt, ein (subjektives) Recht nennt, so kann ich dem von meinem Standpunkt aus, wie ich ihn in meinem Buch „Die subjektiven öffentlichen Rechte", 1914, S. 21 ff. vertreten habe, nur zustimmen. Ist dieses Recht aber einmal anerkannt, dann muß es auch geschützt werden und dies kann in der Tat nicht anders als dadurch geschehen, daß vom FA., wenn es Dritte zu Auskünften heranzieht, irgendwelche Darlegung der Notwendigkeit dieses Schrittes verlangt wird.

Über die Angemessenheit des Ergebnisses dieser Rechtsprechung, bzw. der Vorschriften, die ihr zugrunde liegen, werden Steuerpflichtige und Steuerbehörden schwerlich je einer Meinung werden.

Jene werden sagen, daß ohne solchen Schutz die Inanspruchnahme für Hilfspflichten unangenehmster Art für den Gewerbetreibenden sich ins Uferlose steigern würde; die Steuerbehörden werden mit ebenso gutem Grunde erwidern, daß es eine unendliche Erschwerung ihrer ohnedies überschweren Arbeit bedeutet, solche Umwege gehen zu müssen, also statt, wie in unserem Falle, an einen, sich an 90 Steuerpflichtige wenden und mit jedem von ihnen sich abmühen zu müssen, um schließlich dann doch noch auf jenen Dritten zurückzugreifen. Wie im materiellen, so wäre natürlich auch im formellen Recht, nämlich mit Beziehung auf die Auskünfte unvergleichlich vorteilhafter die Erfassung an der Quelle und das Übermaß der Geschäfte drängt die Finanzbehörden mit Notwendigkeit dazu, sie sich zunutze zu machen. Man kann es ihnen nicht übelnehmen, wenn sie diesen Weg versuchen, wo es rechtlich einigermaßen geht — oder auch nicht geht —, wie im vorliegenden Fall, der nicht vereinzelt dasteht. Auf einen Fall ähnlichen Vorgehens weist z. B. neuerdings Heilfron (DStZtg. 1921/22, S. 555) hin, in dem Berliner Finanzbehörden von einer Reihe von Verlegern generelle Angaben der von ihnen an Schriftsteller gezahlten Honorare verlangten, ohne daß auch nur der Name dieser Schriftsteller vom FA. genannt worden wäre; auch da hatte erstaunlicherweise das LFA. entsprechend § 147 Abs. 2 Ziff. 3 AusfBest. zum UmsStG. seine (nach der RAbgO. an sich gar nicht nötige) Genehmigung zu dem Vorgehen erteilt, dessen Unzulässigkeit damit aber natürlich nicht geheilt werden konnte. Von den LFA. muß aber Beachtung der Schranken, die § 209 a. a. O. aufstellt und die vom RFM. in seinem Erlaß v. 1. Juni 1920 (RStBl. 1920, 377) schon klar herausgestellt und eingeschärft worden waren, natürlich in höherem Maße verlangt werden, als von einem FA. — Gegebenenfalls wird hier von der Möglichkeit der Aufsichtsbeschwerde Gebrauch zu machen sein. Für die Ermittlung von umsatzsteuerpflichtigen Warenlieferungen (anders als bei Leistungen) haben, wie unsere Entsch. zeigt, die Finanzbehörden in § 186 eine Handhabe, deren Gebrauch nicht durch § 209 beengt ist und auf diesem Gebiet werden sie sich daher, wie das die Entsch. zum Schluß andeutet, ganz gut helfen können.

Prof. Dr. Bühler, Halle.

haupt nie Leder bezogen. Er müsse annehmen, daß das FA. überhaupt nicht versucht habe, die erforderlichen Steuerermittlungen bei den Steuerpflichtigen selbst anzustellen.

Die Auffassung des Beschwerdeführers über das Verhältnis der §§ 177 und 209 RAbgO. ist zutreffend; s. den Ausschußbericht zum Entwurfe der RAbgO. Nr. 1460/19 der Drucks. der NatVers. S. 32. Nach § 209 Abs. 1 Satz 1 sollen, wenn es sich um die Ermittlung von Steueransprüchen gegen bestimmte Personen handelt, andere Personen erst dann zu einer Auskunft oder zur Vorlegung von Büchern angehalten werden, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen. Das FA. soll also im Steuerermittlungsverfahren zunächst die Auskunft des Steuerpflichtigen prüfen, dann in der Regel mit dem Steuerpflichtigen in Vernehmen treten, gegebenenfalls ihn zur Vorlegung seiner Bücher und Geschäftspapiere anhalten (§ 207 Abs. 1); erst, wenn die Verhandlungen mit ihm nicht zum Ziel führen, sollen Dritte zur Auskunft (§ 177) oder zur Vorlegung von Büchern (§ 185) angehalten werden; nur wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen keinen Erfolg versprechen, kann letztere Maßnahme sofort getroffen werden. Der § 209 ist zwar nur in die Form von Sollvorschriften gekleidet; seine Aufnahme in das Gesetz bezweckte aber doch die Schaffung von Rechtsgarantien gegen ein willkürliches Vorgehen der Behörden. Der RFH. hat in mehreren Entsch. die Frage, ob die Erzwingbarkeit der anzuordnenden Maßnahmen von dem Vorliegen der Voraussetzungen des § 209 abhängt, und ob diese Fragen nach § 283 RAbgO. zur Entscheidung des RFH. gebracht werden können, bejaht; a. RFH. 4, 234, 265, 334. Er hat dabei ausgeführt, daß auch der Dritte, von dem Auskunft verlangt wird, ein durch die Rechtsmittel der RAbgO. verfolgbares Recht darauf habe, daß ihn das FA. nicht unter Mißbrauch seines Ermessens zur Auskunftserteilung anhalte, wenn Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen zum Ziel führen oder Erfolg versprechen würden. Der Möglichkeit der Anrufung des RFH. in Fällen der fraglichen Art haben diese Entscheidungen zwar sehr enge Grenzen gezogen. Immerhin wurde doch eine Begründung des finanzamtlichen Vorgehens im Interesse des dritten Auskunftspflichtigen verlangt, indem eine amtliche — und als solche glaubhafte — Erklärung des FA., daß die Voraussetzungen des § 209 gegeben seien, als notwendig erachtet wurde.

Dem Beschwerdeführer gegenüber aber hat das FA. in dieser Hinsicht gar nichts erklärt. Nachträglich hat es dem LFA. gegenüber nur bemerkt, daß die vom Beschwerdeführer geforderten Angaben im Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung der Umsätze von ganz besonderer Bedeutung seien, weil nur wenige Handwerker ordnungsmäßige Aufzeichnungen gemacht haben, und aus diesem Grunde eine Prüfung der Erklärungen sehr erschwert werde; auch die Sachverständigen seien auf die Angaben angewiesen, zumal sie nicht sämtliche Betriebe persönlich kennen und daher ihr Gutachten sich in vielen Fällen nach der Menge des bezogenen Leders richten müsse. Diese allgemein gehaltenen Ausführungen, auf die das LFA. bei der Zurückweisung der Beschwerde sich berufen hat, können die Anwendung des § 177 RAbgO. nicht rechtfertigen. Denn aus ihnen konnte der Beschwerdeführer nicht entnehmen, daß die Vorschriften des § 209 wirklich beachtet wurden; er konnte nicht entnehmen, ob das FA. irgend etwas in der Richtung gegen die einzelnen Steuerpflichtigen selbst getan hat, um wenigstens den Versuch zu machen, die Steuer zu ermitteln.

Die Vorinstanzen können sich auch nicht auf § 186 RAbgO. berufen. Nach ihm hat jeder, der Waren zum Weiterverkaufe veräußert, deren Abgabe an den Verbraucher eine Steuerpflicht begründet, dem FA. mit Genehmigung des LFA. auf Verlangen seine Bücher und Geschäftspapiere insoweit zur Einsicht vorzulegen, als dies zur Feststellung erforderlich ist, wer solche Waren erhalten hat und um welche Mengen es sich handelt. Von dieser Maßnahme kann allerdings Gebrauch gemacht werden, auch wenn die Voraussetzungen des § 209 Abs. 1 Satz 1 nicht gegeben sind; § 186 fordert nicht einmal, daß es sich um die Ermittlung von Steueransprüchen gegen bestimmte Personen handelt. Dieser Paragraph hat — s. die Begr. zum Entwurfe der RAbgO. S. 101 — besondere Bedeutung gerade für die Umsatzsteuer, die ja jeden Umsatz, also auch die Abgabe von Waren aller Art an den Verbraucher trifft. Er ermöglicht eine weitgehende Kontrolle darüber, ob der Steuerpflicht genügt ist, sogar in der Richtung gegen vorläufig noch unbekannte Personen. Die Vorschrift des § 186 *berechtigt* das FA. aber *nicht* zur Auskunftseinholung, sondern nur zur Bucheinsicht. Vielleicht hätte das FA. unter Hinweis auf § 186 zweckmäßigerweise den Beschwerdeführer *ersuchen* können, die gewünschte Auskunft zu erteilen, die vielleicht für ihn weniger zeitraubend und daher weniger lästig gewesen wäre als die Erteilung der von ihm geforderten schriftlichen Auskünfte über die Lieferungen an 90 Handwerker. In die Form einer erzwingbaren Aufforderung durfte ein solches Ersuchen aber nicht gekleidet werden.

(RFH., V. Sen., Urt. v. 24. Nov. 1921, V A 84/21.)

***5. Nachsicht kann auch wegen Versäumung der Antragsfrist des § 236 Abs. 2 der RAbgO. gewährt werden.†)**

Die Rechtsbeschwerde des Steuerpflichtigen gegen die Entsch. des LFA. ist durch Entsch. des Vors. des 2. Sen. des RFH. wegen Fristversäumnis als unzuverlässig verworfen worden. In dieser Entsch. ist dem Beschwerdeführer eröffnet worden, daß ihm dagegen binnen einer vom Tage der Zustellung an laufenden Frist von 2 Wochen der Antrag auf Entsch. durch den Senat zustehe (§ 236 Abs. 2 RAbgO.). Die Entsch. des Senatsvorsitzenden ist am 14. Juni 1921 mit eingeschriebenem Brief an den Beschwerdeführer abgesandt worden. Die Zustellung gilt daher als am 17. desj. Mon. erfolgt (§ 70 Abs. 3 a. a. O.). Hiernach lief die zweiwöchentliche Antragsfrist mit dem 1. Juli 1921 ab. Durch Schriftsatz v. 7. Juli 1921, der am 14 desj. Mon. bei dem RFH. eingegangen ist, sucht der Beschwerdeführer die Fristversäumnis zu entschuldigen und erhebt Einwendungen gegen die Entsch. des Senatsvorsitzenden. Dieser Schriftsatz ist gemäß § 234 Abs. 2 a. a. O. als Antrag auf Entsch. durch den Senat unter gleichzeitigem Begehren der Nachsichterteilung wegen Versäumnis der Antragfrist aufzufassen. Nachsicht kann nach § 68 a. a. O wegen Versäumung einer *Rechtsmittelfrist* erteilt werden. Unter „Rechtsmittelfrist" versteht die RAbgO. nicht nur die Fristen zur Einlegung der Rechtsmittel im engeren Sinne (Einspruch, Berufung, Anfechtung und Rechtsbeschwerde — §§ 217 bis 219 a. a. O.), sondern die Fristen zur Geltendmachung von Rechtsbehelfen jeder Art, durch die der Eintritt der Rechtskraft einer Entsch. verhindert wird Zu den Rechtsmitteln in diesem weiteren Sinne gehört auch der Antrag auf Entsch. durch das Gericht im Falle des § 236 Abs. 2 a. a. O. Nachsichtgewährung ist daher gegen die Versäumung der Antragsfrist des § 236 Abs. 2 a. a. O. an sich möglich. (Vgl. auch das Erläuterungsbuch zur RAbgO. von *Mrozek*, Bd. 2 S. 762 Anm. 3 zu § 217 und S. 790 Anm. 12 Abs. 2 zu § 236.) Gründe, welche die Versäumnis der Antragsfrist entschuldigen könnten, hat der Beschwerdeführer indes nicht dargelegt.

(RFH., II. Sen., Urt. v. 30. Sept. 1921, II A 147/21.)

***6. Reichsabgabenordnung. *Die mangelhafte Nachprüfung der Rechtzeitigkeit eines Rechtsmittels durch die Vorinstanz einschließlich der Prüfung der Nachsicht ist ein Verfahrensmangel, der nicht von Amtswegen, sondern nur auf Rüge zu beachten ist.*†)**

Der 4. Senat wollte die Frage, ob die von der Steuerpflichtigen beantragte Nachsicht gegen den Ablauf der Anfechtungsfrist zu Recht vom LFA. abgelehnt ist, nicht in den für die Rechtsbeschwerde durch die §§ 267 ff. RAbgO. gegebenen Grenzen prüfen, sondern in eine freie Tatsachenprüfung eintreten, davon ausgehend, daß die Nachsichtgewährung zur Prüfung der Zulässigkeit der Anfechtung gehöre und diese Prüfung auch vom RFH. von Amts wegen vorzunehmen sei. Er sah sich aber daran durch das Urt. des 2. Sen. RFH. 5, 298 gehindert und hat gemäß § 46 RAbgO. die Sache an den *Großen Senat* verwiesen.

Der *Große Senat* hat das Vorliegen des Konfliktsfalls bejaht.

Der 2. Sen. hat RFH. 5, 298 rechtsgrundsätzlich ausgesprochen: „Haben die Vorinstanzen unterlassen zu prüfen, ob ein Einspruch

---

Zu 5. Die ZPO. hat durch die Beschränkung ihres dritten Buches: „Rechtsmittel" auf Berufung, Revision und Beschwerde eine scharfe, überall festgehaltene Trennung dieser drei Rechtsbehelfe von allen anderen gleichartigen, wie Einspruch, Widerspruch gegen Zahlungsbefehl und Arrestbefehl, Erinnerung usw. durchgeführt. Das ist für den Gesetzgeber bequem, sofern er nun den Boden festen Sprachbrauches unter sich hat. Aber es ist doktrinär, weil Gleichartiges getrennt wird und weil jeder nicht zu den Rechtsmitteln gehörige Behelf für sich geregelt werden mußte.

Die RAbgO. hat nun zwar ebenfalls einen Abschnitt IV: „Rechtsmittel" (§§ 217 ff.). Aber nichts liegt ihrem Sinne ferner, als damit einen schlagwortartigen technischen Ausdruck prägen zu wollen. Ohne Zwang und Not darf daher die Auslegung auch einen solchen beengten Begriff nicht in das Gesetz hineintragen. Rechtsmittel i. S. der RAbgO. sind alle Behelfe, die dazu bestimmt sind, eine Entscheidung nicht zum Nachteile des dadurch Beschwerten endgültig werden zu lassen. (Vgl. bes. § 234 das.) Es zeugt von gesundem prozessualen Empfinden, wenn die oben abgedruckte Entscheidung dabei über alle Formalien hinweg auf den Kernpunkt des gestellten Antrages eingeht. Obwohl der Antrag auf Entscheidung durch die Rechtsmittelbehörde selbst nach ablehnender Vorentscheidung durch den Vorsitzenden, § 236 Abs. 2, konstruktiv kein Rechtsmittel gegen diese Ablehnung bildet, erkennt der RFH. um seiner *Wirkung* willen ihm mit Recht den Charakter eines „Rechtsmittels im weiteren Sinne" zu und unterstellt ihn daher folgerichtig dem § 68 über die Nachsicht gegen die Versäumung von Rechtsmittelfristen.

Prof. Dr. *Friedrich Stein*, Leipzig

Zu 6. Der Entscheidung ist leider im Endergebnisse zuzustimmen.

Dieses Bedauern stützt sich vor allem darauf, daß die RAbgO., als sie ihre Rechtsbeschwerde der Revision der ZPO. nachbildete,

rechtzeitig eingelegt ist, so ist diese Prüfung in der Rechtsbeschwerdeinstanz, falls nicht das Finanzamt den Mangel durch Rechtsbeschwerde oder Anschlußbeschwerde gerügt hat, nicht nachzuholen." Die diesen Grundsatz betreffenden Sätze der Entscheidung lauten: „Dies — die Frage der Rechtskraft des Steuerbescheids — hätte von der Einspruchsstelle von Amts wegen geprüft werden müssen. Die Unterlassung dieser Prüfung kann jedoch nicht zur Aufhebung der Entscheidung und gegebenenfalls zu einer Verwerfung des Einspruchs als eines verspätet eingelegten Rechtsmittels führen. Denn es handelt sich um einen Mangel im Verfahren, der in der Rechtsbeschwerdeinstanz, da das Hauptzollamt keine Anschlußbeschwerde eingelegt und den Mangel nicht gerügt hat, nicht von Amts wegen zu beachten ist."

Die gleiche Rechtsansicht liegt der Entsch. des 2. Sen. RFH. 2, 320 zugrunde, die die Verfahrensvoraussetzungen erörtert und in der es heißt: „Die Verfahrensvoraussetzungen sind aus dem ersten Titel — des vierten Abschnitts im zweiten Teile der RAbgO. — zu entnehmen, ihr Mangel macht die Rechtsmittel schlechthin unzulässig. Sie müssen gegeben sein, ehe das Verfahren beginnt, sie sind nicht Teile dieses Verfahrens. Die Nichtbeachtung derartiger Verfahrensvoraussetzungen stellt also keinen wesentlichen Mangel des Verfahrens selbst dar, der nach § 269 Abs. 1 besonders gerügt werden müßte. Mängel des Verfahrens sind dann als vorliegend zu erachten, wenn die im zweiten Titel enthaltenen ‚Allgemeinen Vorschriften über das Verfahren' oder die in dem folgenden Titel für die einzelnen Verfahrensarten aufgestellten besonderen Vorschriften verletzt worden sind, wie z. B. die Vorschriften über Form und Inhalt des die Voraussetzung der sachlichen Entscheidung der jeweilig angerufenen Instanz bildenden Rechtsmittels."

Die vom 2. Sen. vertretene Rechtsansicht, daß die Unterlassung der Prüfung der Rechtzeitigkeit eines Rechtsmittels durch die Vorinstanz einen wesentlichen Mangel des Verfahrens i. S. des § 267 Ziff. 2 RAbgO. darstelle und die Prüfung des RFH. über die Rechtzeitigkeit eines Rechtsmittels der Vorinstanz deshalb den Beschränkungen der §§ 267 ff. RAbgO. unterliege und nicht von Amts wegen einzutreten habe, hindert den 4. Sen., die Gewährung der Nachsicht in freier Tatsachenwürdigung zu prüfen, wie es der 4. Sen. auf Grund der von ihm vertretenen Rechtsauffassung tun will. Denn wenn der RFH. die Unterlassung der Prüfung der Rechtzeitigkeit eines Rechtsmittels der Vorinstanz nur auf Rüge zu beachten hat, so ist er auch nicht berechtigt, von Amts wegen die Rechtzeitigkeit des Rechtsmittels der Vorinstanz nachzuprüfen. Die Rechtsauffassung des 2. Sen. hat daher auch die Bedeutung, daß der RFH. die Rechtzeitigkeit des Rechtsmittels der Vorinstanz nicht von Amts wegen, sondern nur in den Beschränkungen der §§ 267 ff. zu prüfen hat. Die Gewährung oder Versagung der Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist (§ 68 RAbgO.) hängt aber mit der Prüfung der Rechtzeitigkeit des Rechtsmittels untrennbar zusammen. Wird die Nachsicht gewährt, so gilt damit das Rechtsmittel als rechtzeitig eingelegt, wird die Nachsicht versagt, so bleibt das verspätet eingelegte Rechtsmittel verspätet. Würde also die Prüfung des RFH. über die Rechtzeitigkeit des Rechtsmittels der Vorinstanz den Beschränkungen der §§ 267 ff. unterliegen, also nicht von Amts wegen zu erfolgen haben, so müßte das gleiche auch für die Prüfung der Nachsicht gelten. Gerade das aber verneint der 4. Senat. Deshalb ist der Konfliktsfall gegeben.

Die zu entscheidende Rechtsfrage ist demnach folgende:

Hat der RFH. die Rechtzeitigkeit der bei den Vorinstanzen behandelten Rechtsmittel insbesondere auch die Gewährung oder Versagung der Nachsicht ohne die in den §§ 267 ff. RAbgO. für die Rechtsbeschwerde gegebenen Beschränkungen von Amts wegen zu prüfen?

Der Große Senat *verneint* diese Frage.

Die Rechtslehre des Steuerprozesses (vgl. *Kloß*, Neue Steuerrundschau, I, 175, das Neue Reichssteuerrecht, I, 51, *Sacks* Kleine Steuerbücherei, I, 65, 66 und *Mrozek*, Komm. zur RAbgO. § 236 Anm. 2) unterscheidet zwischen den allgemeinen Prozeß- (Verfahrens-) Voraussetzungen, die vorhanden sein müssen, damit in das Verfahren als Ganzes eingetreten werden kann, und den besonderen Voraussetzungen, die für einzelne Abschnitte des Verfahrens in Betracht kommen, insbesondere für die Rechtsmittelinstanzen, den „Instanzvoraussetzungen", von denen *Kloß* an letztangeführter Stelle noch mit Rücksicht auf ihre verschiedenen Wirkungen die „Verfahrenserfordernisse" sondert. Der 4. Sen. glaubt seine Rechtsauffassung, wie folgt, begründen zu können: Das Rechtsmittelverfahren sei nach § 217 RAbgO. gegen Steuerbescheide (§§ 211, 220) und gegen die im § 223 bezeichneten Bescheide gegeben; nur soweit die sachliche Nachprüfung dieser Bescheide in Frage komme, sei die Nachprüfung durch die Vorschriften der §§ 267 ff begrenzt, so daß die Beschränkung für die Prüfung der allgemeinen und der besonderen Verfahrensvoraussetzungen nicht bestehe. Eine besondere Verfahrensvoraussetzung sei die rechtzeitige Einlegung eines Rechtsmittels. Indem § 236, der ein Nichtübersehen der Rechtskraft der Vorentscheidung bezwecke, durch Mußvorschrift anordne, daß ein verspätetes Rechtsmittel als unzulässig zu verwerfen sei, verschließe er einem verspäteten Rechtsmittel den Weg für ein weiteres Verfahren in der Sache und für eine Sachentscheidung einen Weg, der nur durch Gewährung der Nachsicht (§ 69 Abs. 1 und 4) wieder frei werde. Da die Prüfung in der Sache selbst die Fähigkeit zu ihrer Prüfung voraussetze, diese aber dann fehle, wenn der Rechtsmittelweg versperrt sei, so folge daraus, daß auch den oberen Instanzen die Fähigkeit zur Sachentscheidung fehle, wenn der durch den Rechtsmittelweg gewährte Rechtsschutzanspruch auf eine Sachentscheidung schon in der Vorinstanz sein Ende erreicht habe. Ein Urteil, welches, obwohl es dies erkenne, dennoch eine Sachentscheidung enthalte, widerspreche sich selbst. Seine Fähigkeit, eine Rechtsschutzhandlung zu gewähren und die Sachentscheidung zu geben, habe aber die Stelle, welche die Rechtsschutzhandlung gewähren wolle, von Amts wegen zu prüfen. Daraus folge, daß jede Rechtsmittelbehörde von Amts wegen die Zulässigkeit des in der Vorinstanz behandelten Rechtsmittels zu prüfen habe. Dies gelte auch für den RFH. Daß die Vorschriften der §§ 267, 269, 275 für die Prüfung der allgemeinen Verfahrensvoraussetzungen keine Anwendung fänden, habe auch der 2. Sen. in der Entsch. (RFH. 2, 318) angenommen. Das RG., das in überwiegender Rechtsprechung von der Amtsprüfung der Zulässigkeit des Rechtsmittels der Vorinstanz (vgl. z. B. *Warneyer*, Rechtspr. 1916 Nr. 97), ebenso wie das PreußOVG. (70, 460) ausgehe, bezeichne in seinem Urt. v. 19. Sept. 1891 (SeuffArch. 47

---

gerade das allerschlechteste der sog. kleinen Mittel zur Entlastung des Reichsgerichts aus der Novelle von 1905 mit übernommen hat. Sodann darauf, daß der RFH. gegen den Schluß hin mit unnötiger Schärfe betont, daß er sich nur um die von ihm anzuwendende RAbgO. zu kümmern habe. Die anderen höchsten Gerichtshöfe „handhaben andere Prozeßordnungen". Demgegenüber ist immer von neuem der Wunsch auszusprechen, daß diejenigen höchsten Instanzen, die mit der Revision oder einem ihm gleichartigen Rechtsmittel, sei es die Rechtsbeschwerde, die weitere Beschwerde in Grundbuchsachen und Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit oder welchem sonst, befaßt sind, mehr das Einende als das Trennende betonen möchten. Gewiß, diese Rechtsbehelfe sind in ihren Einzelheiten durchaus selbständig. Aber der gemeinsame Grundgedanke bleibt doch die Nachprüfung der Entscheidung in der Rechtsfrage, d. h. ihre Nachprüfung mit Ausschluß der tatsächlichen Feststellungen, soweit diese nicht selbst auf einem Mangel des Verfahrens beruhen. Leider haben von jeher die Zivil- und die Strafsenate des RG. es abgelehnt, in Fühlung miteinander zu treten, und die vielen seit 1900 hinzugetretenen Instanzen wetteifern förmlich in einer Eigenbrödelei, die der Sache nur schaden kann. Denn zumeist beruft sie sich auf Wortfassungen und ähnliches. Auch die oben abgedruckte Entsch. verschmäht es nicht,, den Begriff des Verfahrensmangels aus Gesetzesrubriken u. dgl. herauszuarbeiten, anstatt ihn im Wesen der Sache zu suchen, wo er in allen Gesetzen derselbe ist: der Mangel einer richterlichen Handlung in bezug auf den Gang des Rechtsstreites, mag er im unrichtigen Inhalte oder in dem Fehlen von Voraussetzungen bestehen.

Daß die Entscheidung etwas breiter geraten ist, als vielleicht erforderlich gewesen wäre, möchte man gern hinnehmen, wenn sie nicht in einem so schwerfälligen Stile gehalten wäre, der an den Leser die denkbar höchsten Anforderungen stellt.

Indessen diese Ausführungen beziehen sich mehr auf die Eleganz der Sache als auf das Ergebnis, denn dieses ist, wie oben gesagt, richtig. Wenn § 267 RAbgO. die wesentlichen Mängel des Verfahrens auf gleiche Stufe mit der unrichtigen Gesetzesanwendung stellt, so ist dies an sich widersinnig, denn die Verfahrensmängel gehören als ein besonderer Fall in die allgemeine Kategorie der unrichtigen Gesetzesanwendung. Die ZPO. hat denn auch in ihrer ursprünglichen Fassung stets nur von den Mängeln des Verfahrens im Gegensatz zu den *anderen* Fällen unrichtiger Gesetzesanwendung gesprochen. Erst die folgenden Vorschriften der §§ 269, 275 Abs. 2 RAbgO. ergeben den wahren Grund der Zweiteilung. Die Verfahrensmängel sind einmal dadurch privilegiert, daß bei ihnen neue Tatsachen und Beweise vorgebracht werden dürfen, was bei den übrigen Gründen der Rechtsbeschwerde ausgeschlossen ist. Sie sind aber nach dem Vorbilde der ZPO.-Novelle von 1905 auch insofern *unter* die übrigen Fälle gestellt, als es bei ihnen der ausdrücklichen Rüge durch den Beschwerdeführer bedarf. Eine freie Nachprüfung, ob etwa aus den Akten sich Verfahrensmängel ergeben, die der Beschwerdeführer nicht bemerkt hat, ist dem Revisionsgerichte der ZPO. wie dem der StPO. und dem RFH. verschlossen.

Da nun zu den Verfahrensmängeln, wie oben ausgeführt, nicht nur die mangelhafte Form der einzelnen Verfahrensakte, sondern auch ihre Vornahme ohne genügende Voraussetzungen gehört, so ergibt sich ohne weiteres, daß der RFH. nicht in der Lage ist, ohne besondere Rüge zu prüfen, ob die Vorinstanz die Voraussetzungen ihrer Entscheidung mit Recht oder Unrecht festgestellt habe. Dieses Ergebnis, über dessen Unerfreulichkeit wohl kaum eine Meinungsverschiedenheit bestehen dürfte, hätte daher auch nicht des etwas scholastisch anmutenden Umweges über die Möglichkeit einer „stillschweigenden" Nachsichtgewährung bedurft, in der dann wiederum ein zu rügender Verfahrensmangel zu sehen wäre.

Prof. Dr. Friedrich Stein, Leipzig.

Nr. 245 S. 364) die Prüfung der Zulässigkeit des in der ersten Instanz behandelten Rechtsmittels als eine ganz gleichartige Aufgabe wie die Prüfung der Zulässigkeit der Revision.

Diesen Darlegungen vermag sich der Große Senat nicht anzuschließen.

Die RAbgO. spricht nicht von allgemeinen oder besonderen Verfahrensvoraussetzungen. Die von der Rechtslehre für sie aufgestellten Regeln können nur so weit Platz greifen, als ausdrückliche Vorschriften der RAbgO. nicht entgegenstehen. Einer allgemeinen Erörterung und Begrenzung bedarf es im vorliegenden Falle nicht. Denn die RAbgO. enthält positive Vorschriften, aus denen sich die Beantwortung der zur Entscheidung stehenden Rechtsfrage i. S. des 2. Sen. ergibt

Die Rechtsbeschwerde kann nach § 267 nur darauf gestützt werden,

1. daß die Entscheidung auf Nichtanwendung oder unrichtiger Anwendung des bestehenden Rechtes ... beruhe,
2. daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide.

Für sich allein betrachtet, könnte die Vorschrift des § 267 Ziff. 2 überflüssig erscheinen. Denn wenn eine Instanz ihre Entscheidung auf ein mangelhaftes Verfahren gegründet hat, so hat sie das bestehende Recht nicht oder unrichtig angewendet. Es würde also der § 267 Ziff. 1 bereits Platz greifen. Die Vorschrift des § 267 Ziff. 2 gewinnt erst Bedeutung, wenn man sie im Zusammenhang mit dem § 269 Abs. 1 und § 275 Abs. 2 betrachtet. Nach diesen Vorschriften muß die Begründung, wenn die Rechtsbeschwerde darauf gestützt wird, daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide, die Tatsachen enthalten, die den Mangel ergeben, und nur die so geltend gemachten Gründe unterliegen der Prüfung des Senats. Daraus ergibt sich, daß die Entscheidungen, die auf einem wesentlichen Mangel des Verfahrens beruhen, insoweit nur bei einer nach § 269 Abs. 1 begründeten Rüge der Nachprüfung durch den RFH. unterliegen und insoweit mangels einer solchen Rüge aus der Nachprüfung nach § 267 Ziff. 1 auszuscheiden haben. Die Entscheidung der Frage aber, was die RAbgO. unter Verfahren versteht, kann allein aus der RAbgO. entnommen werden. Die RAbgO. bezeichnet die Vorschriften in den §§ 51—78 (über die örtliche Zuständigkeit, Nachsicht wegen Versäumung einer Ausschlußfrist, Zustellungen, Verfügungen) in der Überschrift des ersten Titels des ersten Abschnitts seines zweiten Teiles ausdrücklich als die Vorschriften zum Verfahren und ebenso im zweiten Titel des ersten Abschnitts des zweiten Teiles (Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren) und in dem vierten Abschnitt des zweiten Teiles die in den §§ 228—243 zusammengefaßten Vorschriften als allgemeine Vorschriften über das Verfahren und die in den §§ 244—284 zusammengefaßten Vorschriften als die einzelnen Rechtsmittelverfahren. Daraus ist klar ersichtlich, welche Vorschriften sie als Verfahrensvorschriften angesehen wissen will. Alle hier enthaltenen Vorschriften sind grundsätzlich solche, deren Verletzung der Sonderregelung in den §§ 267 Ziff. 2, 275 Abs. 2 für die Rechtsbeschwerdeinstanz unterliegt. Dies kann nicht durch den Hinweis auf die Vorschrift des § 281 widerlegt werden. Diese Vorschrift, wonach zur Einlegung der Beschwerde derjenige befugt ist, der durch die Verfügung beeinträchtigt ist, steht zwar auch unter den Vorschriften des Beschwerdeverfahrens, enthält aber inhaltlich nur eine Ergänzung des nicht zu den Verfahrensvorschriften gehörenden § 225, der die Befugnis zur Einlegung von Rechtsmitteln im allgemeinen bestimmt. Ob sie nicht dort auch besser ihren Platz gefunden hätte, mag dahingestellt bleiben. Jedenfalls gibt sie sich schon durch ihren Inhalt deutlich als nicht das Verfahren betreffend zu erkennen. Hinsichtlich des hier zu betrachtenden § 236 aber kann eine Ausnahmebehandlung nicht in Frage kommen. Denn außer der Stellung unter die „Allgemeinen Vorschriften über das Verfahren" schließt auch seine Fassung jeden Zweifel aus. Die Worte, die Rechtsmittelbehörde hat zu prüfen, ob das Rechtsmittel rechtzeitig ist, und das verspätete Rechtsmittel ist als unzulässig zu verwerfen, kennzeichnen die Vorschrift deutlich als eine Verfahrensvorschrift.

Demnach setzt im Rechtsmittelverfahren die Tätigkeit der Behörde in jeder Instanz mit der Prüfung ein, ob das Rechtsmittel zulässig und in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist. Das ist nach der RAbgO. der Beginn des Verfahrens, die Prüfung ist Bestandteil des Verfahrens selbst und steht nicht außerhalb des Verfahrens. Ist aber die Prüfung bereits Bestandteil des Rechtsmittelverfahrens, so können die zu prüfenden Umstände nicht zu den Verfahrensvoraussetzungen gehören.

Wenn der 4. Sen. meint, das Abgeben eines Sachurteils seitens des RFH. trotz der Erkenntnis, daß eine Steuerfestsetzung oder Einspruchsentscheidung bereits rechtskräftig geworden sei, widerspreche sich selbst, so ist zunächst dagegen zu sagen, daß ein Urteil, das sich nicht auf eine Nachprüfung der Rechtskraft des Steuerbescheids oder des Einspruchsbescheids einläßt — und das darf es nach den obigen Ausführungen nicht —, auch nicht erkennen kann, daß der Steuerbescheid oder Einspruchsbescheid rechtskräftig geworden sind. Wenn es sich aber sogar auf eine Prüfung einlassen wollte, könnte es trotzdem ohne weiteres nicht zu solcher Erkenntnis gelangen, weil Nachsicht auch ohne Antrag bewilligt werden darf (§ 69 Abs. 4) und eine derartige Nachsichtbewilligung die sonst durch Fristablauf eintretende Rechtskraft nicht eintreten läßt. Ob aber eine Vorinstanz, bei der nach § 69 Abs. 1 die Entscheidung über die Nachsichtbewilligung liegt, nicht Nachsicht hat gewähren wollen, kann der RFH. niemals wissen. Es mag sein, daß darüber etwas hätte im Urteil gesagt werden müssen; das schließt aber nicht aus, daß die Vorinstanz die stillschweigende Nachsichtbewilligung für zulässig gehalten hat, und das Verschweigen seiner Ansicht wäre dann ein Verfahrensverstoß. Es mag auch sein, daß Nachsicht gar nicht hätte bewilligt werden dürfen, weil das versäumte Rechtsmittel nicht innerhalb der im § 69 Abs. 2 gesetzten Frist eingelegt war; hat sie aber die Vorinstanz trotzdem bewilligt, so handelt es sich wiederum um einen Verfahrensverstoß. Und nicht anders liegt es endlich, wenn gar kein Grund für die Nachsicht nach § 68 vorgelegen hätte; denn der Vorrichter kann z. B. den § 69 Abs. 4 dahin ausgelegt haben, daß er bei der Bewilligung von Nachsicht gar nicht an den § 68 gebunden, sondern völlig souverän sei.

Die Rechtslage kommt also darauf hinaus, daß, wenn trotz Versäumung einer Rechtsmittelfrist eine Vorinstanz in der Sache entschieden hat und keine Rüge erfolgt, unterstellt werden muß, sie habe Nachsicht gewähren wollen.

Ist nach der RAbgO., wie gezeigt, die mangelhafte Nachprüfung der Rechtzeitigkeit eines Rechtsmittels durch die Vorinstanz einschließlich der Prüfung der Nachsicht ein Verfahrensmangel, der nicht von Amts wegen, sondern nur auf Rüge zu beachten ist, so führen die §§ 267 ff. dazu, daß die Anführung neuer Tatsachen in der Rechtsbeschwerde auch auf diesem Gebiete keine Berücksichtigung finden kann. Der Umstand, daß für den Zivilprozeß das RG. oder für das Landesverwaltungsgesetz das PreußOVG. zu einem anderen Ergebnisse gekommen sind, kann den vorstehenden, aus dem positiven Rechte der RAbgO. geschöpften Grundsatz nicht erschüttern. Jene höchsten Gerichtshöfe handhaben andere Prozeßordnungen, welchen zudem eine Nachsichtgewährung von Amts wegen unbekannt ist.

In dem vorliegenden Falle, in dem das Landesfinanzamt die Anfechtung unter Versagung der Nachsicht (§ 68 Abs. 4 RAbgO.) als unzulässig verworfen hat und in dem Rechtsbeschwerdevorbringen sowohl die Rüge, daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide, als auch die Anführung neuer Tatsachen zu finden ist, müssen die Neuanführungen außer Betracht bleiben, und es ist die Vorentscheidung nur daraufhin zu prüfen, ob sie einen wesentlichen Verfahrensmangel (§ 267 Ziff. 2 RAbgO.) erkennen läßt. Diese Frage ist zu verneinen.

(RFH., Gr. Sen., Urt. v. 12. Dez. 1921, GrS. 6. 21.)

× 7. Reichsabgabenordnung. Kohlensteuer. a) Die Frist zur Begründung der Rechtsbeschwerden ist eine Ausschlußfrist. b) Gegen die Versäumung der Frist zur Begründung der Rechtsbeschwerde kann Nachsicht gewährt werden. c) Über die Zulässigkeit von Kohlensteuernachforderungen. †)

Der 4. Sen. war der Ansicht, daß die Verfahrensrügen erst nach Ablauf der Begründungsfrist erhoben seien, wollte aber dessenungeachtet in ihre Prüfung eintreten, weil nach seiner Auffassung Verfahrensrügen, die den Mangel begründende Tatsachen enthalten, auch wenn sie erst nach Ablauf der Begründungsfrist (§ 268 Abs. 2 RAbgO.), also auch erst in der mündlichen Verhandlung erhoben würden, vom RFH. zu berücksichtigen seien. Er sah sich aber daran durch die Entsch. des 2. Sen. v. 24. Juni 1921 (RFH. 6, 118) gehindert, in der es heißt: „Nach § 269 Abs. 1 RAbgO. muß die Begründung der Rechtsbeschwerde, wenn diese auf Verfahrensmängel gestützt wird, die Tatsachen enthalten, die den Mangel ergeben, und nach § 268 Abs. 2 ist die Begründung fristgemäß einzureichen; nach Ablauf der Frist vorgebrachte Rügen können daher nicht berücksichtigt werden." Der 4. Sen. hat deshalb nach § 46 RAbgO. die Sache an den Großen Senat verwiesen.

Der Große Senat erachtet den Konfliktsfall als gegeben.

Zu 7. Stände im § 268 RAbgO. nicht das Wort „soll", sondern das Wort „muß", d. h. wäre der Begründungszwang ebenso obligatorisch, wie er es nach der ZPO. bei der Revision ist, so wäre die Entscheidung des Großen Senates nicht zu beanstanden. Denn dann müßte man unzweifelhaft jede Nachschleppung von Verfahrensrügen nach Ablauf der Begründungsfrist als verspätet zurückweisen. Aber der große Scharfsinn, den die Entscheidung aufwendet, und die Heranziehung der Entstehungsgeschichte helfen nicht über die Tatsache hinweg, daß bei der Rechtsbeschwerde im Gegensatze zur Revision der Beschwerdeführer ein Recht auf Prüfung seiner Beschwerde hat, auch wenn er ihr gar keine Begründung gegeben hat, und daß demgemäß auch die Nachschleppung einer Begründung ihre Berücksichtigung nicht ausschließt. Zuzugeben ist allerdings, daß zwischen Abs. 1 und Abs. 2 des § 268 RAbgO. ein Widerspruch zu bestehen scheint, indem Abs. 2 die Begründungsfrist auf einen Monat bemißt und durch die Zulassung der Verlängerung den sonstigen Ausschlußfristen gleichstellt. Besteht aber ein solcher Widerspruch, dann würde ich es doch wohl für gesünder halten, derjenigen Auslegung den Vorzug zu geben, die die minder formalistische, dem Erfolge des Rechtsmittels günstigere ist. Ich bedauere es deshalb, daß der RFH. auch hier die sachliche Erwägung gegenüber den rein formalen Bedenken, die er erörtert, ganz in den Hintergrund gestellt hat.

Prof. Dr. Friedrich Stein, Leipzig.

Der vierte Senat stützt seine Ansicht, die auch in den Erläuterungsbüchern zur RAbgO. von Mrozek (§ 67 Anm. 1, § 268 Anm. 11) und Rüde-Mühe-Hauser (§ 67) vertreten wird, vor allem auf den § 67, der bestimmt:

> „Solange die Behörde nicht entschieden hat, hat sie auch das nach Ablauf einer Frist Vorgebrachte zu prüfen."

Diese Vorschrift erachtet der vierte Senat auch für das Rechtsbeschwerdeverfahren und insbesondere für die nach Ablauf der Begründungsfrist erhobenen und begründeten Verfahrensrügen mit folgender Begründung für anwendbar: Der § 67 gehöre zum II. Teil (Besteuerung) RAbgO. und zu dessen erstem Abschnitt: „Allgemeine Vorschriften". Letzterer zerfalle in zwei Titel: erster Titel: „Vorschriften zum Verfahren", zweiter Titel: „Sachliche Vorschriften". Im ersten Titel würden unter II in den §§ 64—72 behandelt: „Fristen. Nachsicht wegen Versäumung einer Ausschlußfrist. Zustellungen." Dabei sei der Aufbau der Bestimmungen über die Fristen folgender:

§ 64. Berechnung der Fristen.
§ 65. Verlängerung der Fristen.
a) Fristen zur Einreichung von Erklärungen und Fristen, die von Steuerbehörden gesetzt würden; sie könnten verlängert werden.
b) Ausschlußfristen, zu denen auch die Rechtsmittelfristen gehörten, könnten nicht verlängert werden.
§ 66. Berechnung aller Fristen in besonderen Fällen.
§ 67. Versäumung der Fristen zu § 65a. Auch das verspätet Vorgebrachte müsse geprüft werden.
§ 68. Versäumung einer Rechtsmittelfrist. Das verspätete Rechtsmittel sei bei Nachsichtgewährung zu berücksichtigen.

Die Vorschriften der §§ 64—68 fänden als allgemeine Vorschriften grundsätzlich auch auf das Rechtsbeschwerdeverfahren Anwendung. Deshalb sei davon auszugehen, daß der § 67 auch für das Rechtsbeschwerdeverfahren gelte und daß seine Anwendung auf die nach Ablauf der Begründungsfrist vorgebrachten Verfahrensrügen nur dann ausgeschlossen sei, wenn die Sondervorschriften des Rechtsbeschwerdeverfahrens dies ergäben. Das sei aber nicht der Fall. Die vom 2. Senat angewandten §§ 268 Abs. 2, § 269 Abs. 1 ergäben nicht die Folgerung, daß die nach Ablauf der Begründungsfrist vorgebrachten Rügen unberücksichtigt bleiben müßten. Die ZPO. (§ 554) und die RFHO. (§§ 13, 14) hätten den Begründungszwang („muß") vorgeschrieben, während die RAbgO. die Begründung nur durch Sollvorschrift (§ 268 Abs. 1) erfordere. Deshalb müßten auch die Worte des § 268 Abs. 2 „die Frist für die Begründung beträgt einen Monat" dahin verstanden werden, daß die Frist den Zeitpunkt bestimme, bis zu welchem die durch Sollvorschrift vorgeschriebene Begründung eingereicht werden solle. Ein Übergang der Sollvorschrift in Abs. 1 des § 268 in eine Mußvorschrift in Abs. 2 wäre klarer zum Ausdruck gebracht worden, wenn er beabsichtigt gewesen wäre. Der § 268 Abs. 2 unterscheide auch nicht zwischen Rügen, die sich auf § 267 Ziff. 1 bezögen, und solchen, die sich auf § 267 Ziff. 2 gründeten. Der diese Sonderung vornehmende § 269 enthalte über die Zeit der Erhebung der Rügen keine Vorschriften, sondern beziehe sich auf deren Inhalt. Allerdings verfolge die Fristsetzung für die Begründung den Zweck, die Vorbereitung des RFH. zu erleichtern, und dieser Zweck werde vollkommener durch die Annahme der Frist als einer Ausschlußfrist erreicht, als durch die Annahme einer der Anwendung des § 67 unterliegenden Frist. Das Gesetz habe aber den im § 67 enthaltenen Rechtsschutz höher gestellt als den mit der Satzung der Begründungsfrist verfolgten Zweck. Denn es habe dem § 268 Abs. 2 keine die Anwendung des § 67 ausschließende Fassung gegeben. Für die Beurteilung der in der RAbgO. enthaltenen Fristbestimmungen müßten ihre allgemeinen Vorschriften zugrunde gelegt werden. Geschehe dies, so könne die Begründungsfrist nicht als Ausschlußfrist angesehen werden, denn Ausschlußfristen könnten nach § 65 Abs. 1 Satz 3 nicht verlängert werden, während die Begründungsfrist nach § 268 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 verlängert werden könne. Aus demselben Grunde könne die Begründungsfrist auch nicht als Rechtsmittelfrist angesehen werden. Sie müsse deshalb unter die Erklärungsfristen fallen, und deshalb müsse der für Erklärungsfristen geltende § 67 auch für die Begründungsfrist gelten. Dieser Auffassung stehe der § 275 Abs. 2 Satz 1 nicht entgegen. Denn „geltend gemacht" seien die Gründe für das Vorliegen eines Verfahrensmangels auch dann, wenn der Beschwerdeführer nach Ablauf der Begründungsfrist den Verfahrensmangel rüge und die Tatsachen angebe, die den Mangel ergäben (§ 269 Abs. 1). Für die Richtigkeit der Annahme, daß der § 67 auch für die Begründungsfrist gelte, spreche es auch, daß die Beschwerdeführer, die die Begründungsfrist versäumt hätten, also auch diejenigen, bei denen kein Verschulden vorliege, jedes Rechtsbehelfs entbehren würden. Denn Nachsicht (§§ 68, 69) komme nicht in Betracht, weil es sich nicht um die Versäumung einer Rechtsmittelfrist handle, und irgendein anderer Rechtsbehelf sei in der RAbgO. nicht vorgesehen. Ein solches Ergebnis könne der Gesetzgeber um so weniger gewollt haben, als er die in der ZPO. für die Versäumung der Revisionsbegründungsfrist getroffene Regelung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (ZPO. § 233 Abs. 1) gekannt habe. Wenn der Gesetzgeber den § 67 für die Begründungsfrist nicht für anwendbar erachtet hätte, so hätte er sicherlich irgendeine andere Schutzvorschrift zugunsten des schuldlos die Begründungsfrist Versäumenden gegeben.

Diesen Darlegungen vermag der Große Senat sich nicht anzuschließen. Er tritt vielmehr der Ansicht des zweiten Senats dahin bei, daß die Begründungsfrist eine Ausschlußfrist ist.

Nach § 269 Abs. 1 RAbgO. muß, wenn die Rechtsbeschwerde darauf gestützt wird, daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide, die Begründung die Tatsachen enthalten, die den Mangel ergeben. Wird sonst die Verletzung von Rechtsnormen oder ein Verstoß wider den klaren Inhalt der Akten gerügt, so soll nach § 269 Abs. 2 die Begründung die verletzte Norm oder den Verstoß bezeichnen. Aus dieser Gegenüberstellung und der Mußvorschrift des § 269 Abs. 1 ergibt sich deutlich ein Zwang für die Begründung einer Rechtsbeschwerde, die auf Verfahrensrügen gestützt werden soll. Für diese Begründung ist im § 268 Abs. 2 eine Frist gesetzt. Denn die Begründung des § 269 Abs. 1 kann nichts anderes sein als die Begründung des § 268, und diese ist befristet. Deshalb ist auch die Begründung des § 269 Abs. 1 befristet. Daraus ergibt sich zwingend, daß Verfahrensrügen nur innerhalb der Frist zur Begründung der Rechtsbeschwerde geltend gemacht werden können. Diese Regelung ist auch innerlich gerechtfertigt. Nach Ablauf der Begründungsfrist muß der Gerichtshof das ihm vorliegende Aktenmaterial als vollständig ansehen können. Wenn die Bearbeitung nun erfolgt, muß davon ausgegangen werden können, daß sie nicht durch nachträgliche Erklärungen hinfällig gemacht wird. Was über die wesentlichen Verfahrensmängel hinaus in Frage kommen kann, muß von Amts wegen berücksichtigt werden; spätere Erklärungen nach dieser Richtung sind daher nur Fingerzeige, nicht rechtlich Neues. Danach ergibt sich schon aus dem Wortlaut und dem Sinne der §§ 268, 269 sowie aus dem Zwecke der Fristsetzung der Ausschluß der Anwendung des § 67 auf die Begründungsfrist.

Ganz deutlich wird aber die Richtigkeit dieses Ergebnisses erkannt, wenn die Entstehungsgeschichte mit in Betracht gezogen wird.

Der vorläufige Entwurf einer Abgabenordnung, wie er dem RFH. zur Begutachtung zugegangen ist, enthielt:

1. § 65 entsprechend § 67 des Gesetzes;
2. im § 216 Satz 3, der im Abschnitt „Rechtsmittel" steht, die Vorschrift: „Soweit eine besondere Frist für die Begründung eines Rechtsmittels vorgesehen ist, gilt auch § 65";
3. über den Inhalt der Beschwerdeschrift und Beschwerdebegründung vor dem Reichsfinanzhof gar nichts, so daß für sie die allgemeinen Vorschriften gelten sollten.

Hiergegen hat sich der RFH. im Schreiben v. 8. Juli 1919 (Nr. 751/19) gewendet, in dem dargelegt wurde, daß dem obersten Gerichte nicht zugemutet werden könne, gleich einer Aufsichtsbehörde die Akten zu durchsuchen, was etwa zugunsten des Beschwerdeführers ausfindig gemacht werden könne. Er schlug vor folgende Bestimmungen:

§ 256. Die Rechtsbeschwerde muß erkennen lassen:
1. die Entscheidung, gegen die sie gerichtet ist,
2. daß eine Nachprüfung dieser Entscheidung durch den Reichsfinanzhof begehrt wird.

§ 257 Abs. 1. Der Beschwerdeführer hat ... zu begründen. (Wörtlich heißt es hier: „Die Anwendung von § 65, demgemäß auch von § 216 Satz 3, muß für das Verfahren vor dem Reichsfinanzhof ausgeschaltet werden.")

§ 258. Die Begründung muß erkennen lassen:
1. inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung begehrt wird,
2. die verletzte Rechtsnorm und, wenn die Rechtsbeschwerde darauf gestützt wird, daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide, die Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Diese Ausführungen sind Anlaß zur Änderung des Entwurfs gewesen. Der neue Entwurf ist der Anregung insoweit gefolgt, als es sich um Verfahrensmängel handelt. Hier sollte das früher nach der RFHO. und nach der ZPO. § 554 bestehende Verfahren aufrechterhalten werden: Begründungszwang innerhalb bestimmter Frist. Der frühere § 216 Satz 3 wurde gestrichen.

Danach ist die Begründungsfrist, weil die Begründung zwingend vorgeschrieben ist, eine Ausschlußfrist. Dem steht die Vorschrift des § 65 Abs. 1 Satz 3, wonach Ausschlußfristen nicht verlängert werden können, nicht entgegen. Denn sie gilt nur, soweit für Sonderfälle keine Ausnahme zugelassen ist. Eine solche Ausnahme enthalten die Sätze 2 und 3 des § 268.

Die Begründungsfrist ist aber nicht nur eine Ausschlußfrist, sondern sie muß auch als eine Rechtsmittelfrist i. S. des § 68 RAbgO. gelten. Der Begriff der Rechtsmittelfrist ist nicht eng auszulegen. Der zweite Senat hat bereits in dem Urteil v. 30. Sept. 1921 II A 147/21 den Begriff ausdehnend ausgelegt und unter Rechtsmittelfrist nicht nur die Fristen zur Einlegung der Rechtsmittel im engeren Sinne (Einspruch, Berufung, Anfechtung, Rechtsbeschwerde §§ 217 bis 219), sondern auch die Fristen zur Geltendmachung von Rechtsbehelfen jeder Art begriffen, durch die der Eintritt der Rechtskraft einer Entscheidung verhindert ist, und hat darunter insbesondere auch die Frist des § 236 Abs. 2 gerechnet. Auf einem ähnlichen Gebiete liegt die Begründungsfrist. Sie gehört zwar nicht zu den

Rechtsmittelfristen im engeren Sinne, denn die Begründung der Rechtsbeschwerde ist nicht wesentlicher Bestandteil der Rechtsbeschwerde, weil letztere auch ohne Begründung eingelegt werden kann, sie ist auch keine Frist zur Geltendmachung eines Rechtsbehelfs, durch den der Eintritt der Rechtskraft einer Entscheidung verhindert wird, aber die Begründung der Rechtsbeschwerde bezweckt die Rechtfertigung eines Rechtsmittels und dient zu dessen Durchführung. Die für ihre Geltendmachung vorgeschriebene Frist ist daher als eine Rechtsmittelfrist im weiteren Sinne zu behandeln.

Hieraus folgt, daß nach den §§ 68, 69 RAbgO. Nachsicht wegen Versäumung der Begründungsfrist gewährt werden kann. Von dieser Rechtslage aus erklärt es sich, daß die RAbgO. eine besondere Bestimmung über die Nachsichtgewährung wegen Versäumung der Begründungsfrist (entsprechend § 233 Abs. 1 ZPO.) nicht aufgenommen hat. Die an der Abfassung der RAbgO. beteiligten Faktoren sind offenbar davon ausgegangen, daß bei Versäumung der Begründungsfrist die allgemeinen Vorschriften der §§ 68, 69 gelten, sonst wäre es nicht verständlich, daß eine besondere Schutzvorschrift zugunsten des schuldlos die Begründungsfrist Versäumenden in das Gesetz nicht aufgenommen ist.

Im vorliegenden Falle hat die Beschwerdeführerin die Rüge, ein wesentlicher Mangel des Verfahrens liege in der Nichtmitteilung des zweiten Gutachtens der Wertprüfungsstelle v. 4. Aug. 1920, nach Ablauf der Begründungsfrist, nämlich erst in der mündlichen Verhandlung vor dem vierten Senate v. 6. Juli 1921 erhoben. Von dem Inhalt des Gutachtens hat für die Beschwerdeführerin der Rechtsanwalt erst Kenntnis bekommen, als er vor dem Termin am 6. Juli 1921 auf dem RFH. die Akten einsah. Allerdings erwähnt die Anfechtungsentscheidung an zwei Stellen „das Gutachten der Wertprüfungsstelle", es war aber damit für die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht der ganze Umfang der Bedeutung des Gutachtens für die Entscheidung des LFA. ersichtlich, selbst wenn sie hätte erkennen müssen, daß außer dem ersten Gutachten noch ein zweites eingeholt worden ist. Ohne Kenntnis des Inhalts des Gutachtens der Wertprüfungsstelle und seiner Bedeutung für die Anfechtungsentscheidung war aber die Beschwerdeführerin ohne ihr Verschulden gehindert, die Rüge der Nichtmitteilung des Gutachtens zu erheben und sachgemäß zu begründen.

Deshalb hat der Große Senat nach den §§ 68, 69 RAbgO. Nachsicht wegen Versäumung der Begründungsfrist in Ansehung dieser Rüge gewährt. Die Rüge ist auch begründet. Die Anfechtungsentscheidung gründet sich im wesentlichen auf das zweite Gutachten der Wertprüfungsstelle, ohne daß der Steuerpflichtigen vorher Gelegenheit gegeben war, dazu Stellung zu nehmen. Darin liegt eine Versagung des rechtlichen Gehörs, denn es kann nicht als ausgeschlossen gelten, daß die Wertprüfungsstelle ihr Gutachten geändert hätte, wenn ihr die erst im Rechtsbeschwerdeverfahren gemachten Darlegungen der Beschwerdeführerin über die Gründe, die sie zum Abschluß der Verträge geführt haben, bekanntgegeben wären, und es ist deshalb auch mit der Möglichkeit zu rechnen, daß das LFA., das dem Gutachten der Wertprüfungsstelle gefolgt ist, zu einer von seiner bisherigen Auffassung abweichenden Beurteilung des Sachverhalts gekommen wäre. Hätte also das LFA. das zweite Gutachten der Wertprüfungsstelle der Beschwerdeführerin mitgeteilt, so hätte die Beschwerdeführerin ihr die Beurteilung der Wertprüfungsstelle bekämpfendes tatsächliches Vorbringen, das sie jetzt erst im Rechtsbeschwerdeverfahren geltend machen konnte, schon im Anfechtungsverfahren vor dem LFA. geltend machen können. Durch die Nichtmitteilung des Gutachtens ist also der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör versagt worden, und auf diesem Verfahrensverstoße beruht auch die Anfechtungsentscheidung.

Aus diesem Grunde war daher die Anfechtungsentscheidung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Letzteres würde sich nur dann erübrigt haben und es wäre auf Freistellung zu erkennen gewesen, wenn die Ansicht der Beschwerdeführerin richtig wäre, daß eine Nachforderung der Kohlensteuer unzulässig sei. Diese Ansicht ist aber nicht richtig.

Nach altem Rechte ist grundsätzlich die Nachforderung von Verbrauchssteuern bis zum Ablauf der Verjährungsfrist für zulässig erachtet worden (vgl. Otto Mayer, Verwaltungsrecht, Bd. I S. 343). Mit diesem Rechtszustande des alten Rechtes befindet sich das Recht der RAbgO. im Einklang, denn auch nach ihm ist bei Verbrauchssteuern die Nachforderung bis zum Ablauf der Verjährungsfrist stets zulässig (vgl. Begründung S. 106). Dies ergibt sich aus dem Grundsatz des § 212 Abs. 1, wonach Nachforderungen von Steuern, wenn nichts Abweichendes vorgeschrieben ist, zulässig sind, und daraus, daß die Einschränkung dieses Grundsatzes im § 212 Abs. 2 für Zölle und Verbrauchssteuern deshalb nicht gilt, weil deren Verjährungsfrist nach § 121 Satz 1 ein Jahr beträgt. Es bedarf deshalb keiner Entscheidung, ob das alte oder neue Recht auf den vorliegenden Fall anzuwenden ist, wo der die Nachforderung stützende Tatbestand in die Zeit vor Inkrafttreten der RAbgO., der die Nachforderung geltend machende Steuerbescheid aber in die Zeit nachher fällt. Vielmehr ist allein die Frage zu entscheiden, ob für die Kohlensteuer, die zu den Verbrauchsabgaben zu rechnen ist (RFH. 3, 160), nach dem KohlenStG. etwas anderes zu gelten hat. Das KohlenStG. enthält, abgesehen von der Verjährungsfrist des § 12, keine die Zulässigkeit von Nachforderungen ausdrücklich ausschließende Bestimmungen. In Betracht kann jedoch kommen, ob die Unzulässigkeit der Nachforderung für die im § 10 des KohlenStG. geregelten Fälle sich aus der dort getroffenen Regelung ergibt. Der § 10 Abs. 1 erörtert zwei Tatbestände, nämlich 1., daß der in der Anmeldung angegebene Verkaufspreis im Mißverhältnis zu den sonst ab Grube oder ab Verarbeitungsstelle abgeschlossenen Preisen für entsprechende Mengen von Kohlen gleicher Art steht, und 2., daß die Steuerbehörde Bedenken trägt, den nach § 8 Abs. 3 oder § 9 angemeldeten Wert anzunehmen, und schreibt für diese beiden Tatbestände vor, daß die Steuerbehörde die Anmeldung beanstanden kann. Im Abs. 2 heißt es dann weiter: „Führen die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zu einer Einigung, so ist die Steuerbehörde berechtigt, der Versteuerung den Marktpreis zugrunde zu legen oder in Ermangelung eines solchen den Wert schätzen zu lassen und danach die Steuer festzusetzen." Hieraus ergibt sich allerdings das gesetzliche Recht des Steuerpflichtigen auf eine Beanstandung seitens der Steuerbehörde und Verhandlung mit ihm, falls die Steuerbehörde einen der angeführten Tatbestände für vorliegend erachtet. Es kann aber aus dem Gesetze nicht die Folgerung gezogen werden, daß, wenn vor der Festsetzung der Steuer eine Beanstandung nicht erfolgt und die Steuer zunächst der Anmeldung entsprechend festgesetzt wird, die Steuerbehörde ihres Beanstandungs- und Nachforderungsrechts für die im § 10 geregelten Fälle verlustig geht. Denn eine Frist für die Beanstandung ist im § 10 nicht gesetzt worden, und deshalb kommt auch für die Fälle des § 10 als Frist für die Zulässigkeit der Beanstandung nur die Verjährungsfrist des § 12 in Betracht. Das Recht der Steuerbehörde auf nachträgliche Beanstandung und Nachforderung kann bei dieser Gesetzeslage durch die AusfBest. nicht beschränkt werden. Aus ihren Vorschriften (§§ 26, 31, 32) ergibt sich aber auch eine derartige Beschränkung nicht. Sie folgt jedenfalls nicht daraus, daß die AusfBest. die Erteilung der vorläufigen Empfangsbescheinigung für den Fall der Beanstandung vor der Steuerfestsetzung vorschreiben. Daher steht auch im vorliegenden Falle der Umstand, daß die Anmeldung zunächst für die Juni-Kohlen unbeanstandet gelassen und zunächst die angemeldeten Werte der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt sind, der Zulässigkeit der innerhalb der Verjährungsfrist geltend gemachten Nachforderung nicht entgegen.

(RFH., Gr. Sen., Urt. v. 19. Dez. 1921, S.)

× 8. 1. Die in Sachsen von einer Gesellschaft gegen ihre Veranlagung zur Kriegssteuer 1916 vor dem 1. Okt. 1918 bei der Bezirkssteuereinnahme als dem Besitzsteueramt eingelegte Reklamation ist eine Verwaltungsbeschwerde i. S. des § 25 Abs. 2 des RFHG. und des § 26 der EinführungsVO. zur Reichsabgabenordnung.

2. Zur Frage der Gewinnkürzung um Aufsichtsratstantiemen, um Überweisungen an eine Arbeiterunterstützungskasse und um Rücklagen zur Verfügung des Vorstandes für besondere Zuweisungen — Tantiemen, Gratifikationen — an Angestellte der Gesellschaft. †)

Die Beschwerdeführerin, eine Aktiengesellschaft, hatte gegen ihre Veranlagung zur Kriegssteuer nach dem KrStG. v. 21. Juni 1916 im Juli 1917 Reklamation bei der Bezirkssteuereinnahme als dem Besitzsteueramt erhoben, demnächst gegen dessen Entsch. mit der durch Festsetzung der Steuer (nebst Zuschlag) auf 204 360 ℳ dem Reklamationsbegehren in drei Punkten nicht entsprochen wurde, im Mai 1919 anderweitige Reklamation an die Reklamationskommission eingelegt und, nach Zurückweisung der anderweitigen Reklamation durch Entscheidung der letztgenannten Stelle vom 6. Aug. 1919, im September 1919 sowohl, entsprechend der ihr darin erteilten Rechtsbelehrung, Anfechtungsklage beim sächsischen Oberverwaltungsgericht als auch Rechtsbeschwerde zum Reichsfinanzhof erhoben. Durch Entsch. des RFH. v. 26. Mai 1920 wurde diese Rechtsbeschwerde, wegen Zuständigkeit des sächs. OVG. zur Entscheidung über die Anfechtungsklage, als unzulässig verworfen. Durch Entsch. v. 27. Sept. 1920 wies das sächs. OVG. die Anfechtungsklage ab, die, wie die früheren Rechtsmittel, darauf abzielte, daß 1. die Tantiemen der Aufsichtsratsmitglieder der Aktiengesellschaft, 2. die Rücklagen zur Verfügung des Vorstandes für Sondervergütungen an die Beamten und Angestellten der Gesellschaft, 3. eine 1916 aus dem Geschäftsgewinne vorgenommene Zuweisung von 25 000 ℳ an die seit Jahren bei der Aktiengesellschaft eingerichtete Allgemeine Pensions- und Unterstützungskasse nicht, wie von den Steuerbehörden geschehen, den jeweiligen Bilanzgewinnen der maßgebenden Friedens- und Kriegsgeschäftsjahre hinzugerechnet wurden

Gegen diese Entsch. des sächs. OVG. hat die AG. Rechts-

Zu 8. Die Zuständigkeit des RFH. zur Verbescheidung der Rechtsbeschwerde gegen die Entscheidung des sächs. OVG. ist gegeben, weil die Einlegung des Rechtsmittels gegen die Veranlagung zur KrSt. vor 1. Okt. 1918 erfolgte und die gemäß § 30 KrStG. bzw. § 66 BesStG. zur erstinstanziellen Verbescheidung berufene Landesbehörde den Charakter einer Verwaltungs-, nicht einer richterlichen oder verwaltungsrichterlichen oder ähnlichen unabhängigen Behörde, das vor 1. Okt. 1918 bei ihr eingelegte Rechtsmittel sonach den Charakter einer Verwaltungsbeschwerde (EV. z.

beschwerde eingelegt, die, auch auf die Ausführungen der früheren Rechtsbeschwerde verweisend, die von vornherein oder mindestens jetzt gegebene Zuständigkeit des RFH. behauptet, Verletzung des materiellen Rechtes, Verstoß gegen wesentliche Verfahrensvorschriften und gegen den klaren Inhalt der Akten rügt.

Für die rechtliche Beurteilung der Sache gilt folgendes:

Die Annahme der jetzigen Rechtsbeschwerde, das sächs. OVG. hätte die Anfechtungsklage gemäß § 22 Abs. 1 b der EinfVO. zur RAbgO. an den RFH. abgeben müssen, ist unzutreffend. Sie widerlegt sich — weil damit im Widerspruch stehend — durch Inhalt und Begründung der insoweit endgültig maßgebenden Vorentscheidung des Gerichtshofs v. 26. Mai 1920 I A 217/19 und die Erwägung, daß der § 22 der EinfVO. gegenüber der schon in jener Entscheidung mit herangezogenen Sondervorschrift des § 26 der EinfVO. nicht in Betracht kommt; denn diese besagt, wie schon dort erwähnt, sachlich, daß in den Fällen, in denen ein Rechtsmittel bereits vor dem 1. Okt. 1918 eingelegt war, es bei der Regelung des § 25 Abs. 2 des RFHGes. v. 26. Juli 1918 (und den etwaigen landesrechtlichen Übergangsvorschriften) zu bewenden hat.

Nach Inhalt dieses § 25 Abs. 2 des RFHGes. hatten die diesem Gesetz entsprechenden Vorschriften und demgemäß auch die Bestimmung über Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde an den RFH. nach Erschöpfung des landesrechtlich geordneten Rechtsmittelzugs (§§ 8, 9) für die Fälle zu gelten, in denen vor dem 1. Okt. 1918 ein Rechtsmittel eingelegt war, das sich nicht als „ein anderes Rechtsmittel als die Verwaltungsbeschwerde" kennzeichnete. Demgemäß ist die Entscheidung des sächsischen Oberverwaltungsgerichts, wie auch schon in der Vorentscheidung des Gerichtshofs hervorgehoben, dann mit der Rechtsbeschwerde an den RFH. angreifbar, wenn die von allen bisherigen Rechtsmitteln allein dem 1. Okt. 1918 vorausliegende, im Juli 1917 angebrachte Reklamation an das Besitzsteueramt als bloße Verwaltungsbeschwerde anzusehen ist. Dies — das Urteil v. 26. Mai 1920 läßt diesen Punkt dahingestellt — ist zu bejahen. Wie der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden hat, setzt ein Rechtsmittel im engeren Sinne voraus die Anrufung einer richterlichen, verwaltungsrichterlichen oder einer ähnlichen, mit entsprechender Unabhängigkeit von anderen Weisungen als denen einer gleichartigen höheren Behörde über die Gesetzesauslegung und -anwendung ausgestatteten Behörde, während die Verwaltungsbeschwerde im Gegensatze hierzu in der Anrufung einer Behörde besteht, die nicht mit derartigen Rechtsgarantien versehen ist und deshalb den Steuerpflichtigen nicht die Gewähr bietet, ein im voraus geordnetes Rechtsmittelverfahren einzuschlagen und die Entscheidung einer unabhängigen Behörde herbeizuführen (RFH. 1, 41/42, 157/158, 162; 2, 95 ff.; 4, 161/162, 346). Die mit der Reklamation vor dem 1. Okt. 1918 als Besitzsteueramt angerufene Bezirkssteuereinnahme in Sachsen ist nun aber keine mit einer Unabhängigkeit in jenem Sinne ausgestattete Behörde. Die Besitzsteuerämter sind an sich, als die für die Verwaltung der Besitzsteuer zuständigen Behörden, Verwaltungsbehörden und unterstehen reichsrechtlich den, ihrerseits wieder der obersten Landesfinanzbehörde unterstehenden Oberbehörden (§ 49 BesStG. v. 3. Juli 1913). In Sachsen sind (gemäß § 49 a. a. O.) als Besitzsteuerämter die Bezirkssteuereinnahmen und als Oberbehörden die Kreissteuerräte bestimmt (sächs. VO. v. 21. Febr. 1914, sächs. Gesetz- und Verordnungsblatt 1914, 18; Besitzsteuervollziehungsvorschriften v. 11. Dez. 1916 § 1, Verordnungsblatt 1916, 233); diese sind auch zur Verwaltung der Kriegssteuer 1916 berufen, ohne daß bei deren Veranlagung durch die Besitzsteuerämter eine Mitwirkung der Veranlagungskommissionen stattfindet (§§ 1—4 der Kriegssteuer-Vollziehungsvorschriften v. 12. Dez. 1916, sächs. VOBl. 1916, 277). Über alle Reklamationen von Gesellschaften gegen ihre Veranlagung — um eine Gesellschaft handelt es sich hier — entscheidet in Sachsen „das Besitzsteueramt, von dem die Veranlagung ausgegangen ist" (§ 6 der VO. über die Rechtsmittel in Besitzsteuer- und in Kriegssteuersachen v. 22. Mai 1917 u. 23. Okt. 1918 — VOBl. 1917, 54; 1918, 345 —, also ebenfalls ohne Mitwirkung einer Veranlagungskommission (vgl. §§ 4, 30 der VO. v. 12. Dez. 1916 — VOBl. 1916, 277, 285 —; §§ 1 ff. des Ges. über die Rechtsmittel in Besitzsteuersachen v. 21. Mai 1917 u. 22. Okt. 1918 — VOBl. 1917, 51; 1918, 342 —, § 4 Abs. 1 der erwähnten VO. v. 22. Mai 1917 — VOBl. 1917, 55 —). Die Entscheidung über die Reklamation steht danach einer reinen, vorgesetzten Verwaltungsbehörde unterworfenen, Verwaltungsbehörde zu, ist m. a. W. die Entscheidung über eine Verwaltungsbeschwerde i. S. des § 25 Abs. 2 des RFHGes., § 26 der EinfVO. zur RAbgO.

Demgemäß ist die Rechtsbeschwerde gegen die Entscheidung des sächs. OVG. hier für zulässig zu erachten.

Sie ist auch in bezug auf die Aufsichtsratstantiemen begründet. Nach den vom sächs. OVG. erwähnten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, § 22 in Verb. mit § 38, die, wie das OVG. zutreffend annimmt, als Bestandteil des Vertrags der Gesellschaft mit den Aufsichtsratsmitgliedern zu gelten haben, „beziehen" die Mitglieder des Aufsichtsrats die im § 38 festgesetzte Tantieme, d. h. nach gewissen anderweitigen Reingewinnverteilungen „erhält" der Aufsichtsrat 10% von dem nach § 245 des HGB. berechneten Reingewinn als Tantieme. Damit ist ihm ein Rechtsanspruch auf die Aufsichtsratstantiemen gewährleistet und sind diese infolgedessen für das Gebiet des KrStG. 1916, das nicht wie das KrAbgG. 1918 (§ 22 Abs. 2 Satz 2, § 24 Abs. 1) und das KrAbgG. 1919 (§ 16 Abs. 2 Satz 2, § 18 Abs. 1) durch eine besondere Vorschrift den Abzug der Aufsichtsratstantiemen ausschließt, und mit dessen Inhalt daher die abweichende Vorschrift im § 20 Abs. 2 Satz 2 der AusfBest. zum KrStG. 1916 nicht im Einklang steht, als vom Geschäftsgewinn abziehbare Betriebskosten anzuerkennen (RFH. 3, 16[2], 21, 22). Das sächs. OVG. begründet seine entgegengesetzte Auffassung nach Erwähnung des Inhalts des im § 38 der Satzung in Bezug genommenen § 245 HGB. über die Aufsichtsratstantiemen, dessen Bedeutung die Kl. verkenne, dahin: „Die Kl. übersieht insbesondere, daß vor der Verteilung einer Aufsichtsratstantieme nicht nur die Abschlagsdividende von 4% vom Reingewinne für die Aktionäre, sondern überdies sämtliche Abschreibungen und Rücklagen zu kürzen sind. Da nun aber insoweit die Generalversammlung nicht an den Bilanzvorschlag des Aufsichtsrats gebunden ist, sondern es in der Hand hat, die Abschreibungen und Rücklagen gegebenenfalls soweit zu erhöhen, daß ein weiterer Reingewinn aufgezehrt wird, so hängt die den schwankenden Faktor der Vergütung des Aufsichtsrats bildende Tantieme nicht nur dem Betrage nach, worauf das preußische Oberverwaltungsgericht in der einen seiner angezogenen Entscheidungen und neuerdings auch der Reichsfinanzhof in seiner im 3. Bande der Sammlung seiner Entscheidungen und Gutachten auf S. 16 ff. abgedruckten Entscheidung besonderes Gewicht legt, sondern auch dem Bestehen nach von der Feststellung des Reingewinns durch die Generalversammlung ab. Daraus folgert z. B. Brand (Komm. zum HGB. Anm. 5 zu § 245) mit Recht, daß der Tantiemeanspruch von den Aufsichtsratsmitgliedern erst geltend gemacht werden kann, wenn die Generalversammlung die Bilanz genehmigt hat, auf Grund deren sich ein Anteil am Jahresgewinn i. S. des § 245 Abs. 1 des HGB. ergibt. Daraus folgt aber weiter, daß jeweilig zu dem Zeitpunkt, für welchen die Bilanz aufgestellt ist, auch noch keine, wenigstens keine unbedingte Schuld der Gesellschaft gegenüber den Aufsichtsratsmitgliedern bestanden haben kann." Demgegenüber ist zu bemerken: Die Abhängigkeit der Tantiemeausschüttung von dem Vorhandensein eines bilanzmäßigen Reingewinns und insofern von der Bilanzfeststellung durch die Generalversammlung liegt im Wesen jeder Tantieme und kann nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs nicht für entscheidend erachtet werden. Dem hat der Gerichtshof auch bereits in dem, die Tantiemen an Vorstandsmitglieder u. dgl. behandelnden, ihren grundsätzlichen Aus-

---

RAbgO. § 26 Satz 1; Ges. ü. d. Errichtg. e. RFH. § 25 Abs. 2 Satz 1) besaß.

Der RFH. hält für das KrStG. im Einklang mit dem preuß. OVG. — StArch. 1918, 219; 1919, 86 und 87 — und seiner bisherigen Rechtsprechung (RFH. 3, 21) an der Abzugsfähigkeit der den Aufsichtsratsmitgliedern einer A.-G. satzungsgemäß zustehenden Tantieme fest, weil

1. die Tantieme — ebenso wie die der Vorstandsmitglieder (RFH. 2, 182) — eine am Schlusse des Geschäftsjahres vorhandene, wenn auch der Höhe nach unbestimmte und noch der Feststellung durch die Gesellschaftsversammlung bedürftige Schuld der Gesellschaft darstellt, die den Bilanzgewinn verringert,

2. das KrStG. — im Gegensatz zum KrAbgG. 1918, § 22 II Satz 2 und KrAbgG. 1919 § 16 II Satz 2 — eine die Abzugsfähigkeit ausschließende Bestimmung nicht enthält,

3. die Bestimmung der AusfVorschr. (§ 20 II Satz 2), die die Abzugsfähigkeit ausschließt, unwirksam ist, weil sie vom Gesetze nicht getragen wird.

Die Entscheidung steht im Einklang mit der späteren Rechtsentwicklung, die in den beiden anderen, in der Entscheidung behandelten Fragen — Abzugsfähigkeit von Tantiemen und Gratifikationen an Beamte und Angestellte der Gesellschaft und von Zuweisungen an die Pensions- und Arbeiterunterstützungskasse — bei den dem KörpStG. unterliegenden Gesellschaften über die auf Grund des KrStG. vom RFH. entwickelten Rechtsgrundsätze hinausgeschritten ist. Während der RFH. die Entscheidung beider Fragen in Übereinstimmung mit RFH. 2, 182 und 4, 208 darauf abstellt, ob am Bilanzstichtage eine rechtliche Verpflichtung der Gesellschaft gegenüber ihren Beamten, Angestellten und Arbeitern zur Leistung der Tantiemen und Gratifikationen bzw. der Zahlungen an die Pensions- und Arbeiterunterstützungskasse bestand, gelten nach § 6 Ziff. 6 des KörpStG. als steuerbares Einkommen nicht „die auf Grund der Jahresabschlüsse an Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates, an Angestellte und Arbeiter als Entschädigung oder Belohnung für ihre Tätigkeit gereichten Vergütungen jeder Art" und sind nach § 7 Ziff. 1 des gl. Ges. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen: „Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebes, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kassen gesichert ist." Ob die Vergütungen bzw. Zuwendungen auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung geleistet wurden, ist hiernach gleichgültig.

RA. Dünkelsbühler, München.

führungen nach auch auf die Tantiemen von Aufsichtsratsmitgliedern entsprechend anwendbaren Urteil v. 11. Dez. 1919 I A 129/19, RFH. 2, 179 ff., insbesondere S. 182 und 183, Ausdruck gegeben; die dortigen Ausführungen gipfeln in dem Ergebnis: Die Tantiemeschuld bestehe auch bereits an dem Tage, für den die Bilanz aufzustellen sei, nämlich am Schlusse des Geschäftsjahrs; sie sei, wenn auch nicht bestimmt, so doch bestimmbar; bei richtiger Bilanzaufstellung müßten die Tantiemen unter den Passiven der Bilanz eingestellt werden, wenn sie auch nach dem Reingewinne zu berechnen seien, wie er sich ohne Kürzung um die Tantieme stelle. An diesem Rechtsgrundsatz einer bereits zu dem Zeitpunkt, für den die Bilanz aufgestellt wird, bestehenden Schuld hält der Gerichtshof auch in Anwendung auf die Aufsichtsratstantiemen (§ 245 HGB.) wie bisher fest.

Wegen Nichtanwendung dieses Rechtsgrundsatzes (§ 267 Ziff. 1 RAbgO.) unterliegt daher die Entscheidung der Aufhebung.

Bei freier Beurteilung ist in bezug auf die beiden anderen Streitpunkte: Rücklagen zur Verfügung des Vorstandes für Tantiemen und Gratifikationen an Beamte und Angestellte, sowie Zuweisung an die Pensions- und Arbeiterunterstützungskasse, mit den Vorinstanzen das Verlangen der Beschwerdeführerin als unbegründet zu erachten.

Die Abzugsfähigkeit der ersteren Beträge wäre durch das Bestehen eines Rechtsanspruchs der Beamten und Angestellten auf die Beträge bedingt (vgl. auch AusfBest. § 20 Abs. 2 Satz 1 und RFH. 2, 179), das Bestehen eines solchen ist aber auch bei selbständiger Prüfung zu verneinen. Gegenüber den früheren Verweisungen der Beschwerdeführerin auf einzelne Reichsgerichtsentscheidungen ist zu bemerken, daß gerade auch nach dieser Rechtsprechung des RG. (vgl. z. B. die in dem Klageverfahren angeführte Entscheidung v. 7. Febr. 1919, DJZ. 1919, Spruchbeilage S. 509/510) es darauf ankommt, ob es sich im Einzelfall um eine nachträgliche Bewilligung oder Erhöhung eines Entgelts für geleistete Dienste oder um eine belohnende Schenkung handelt; m. a. W. für die Frage des Bestehens eines Rechtsanspruchs sind lediglich die Gesamtumstände des Einzelfalls maßgebend. Diese sprechen hier aber durchaus dagegen, daß den Beamten und Angestellten ein Rechtsanspruch zugestanden hätte. Nach der schon vom Oberverwaltungsgerichte hervorgehobenen eigenen Erklärung der Gesellschaft handelte es sich hier um Beträge, die in günstigen Geschäftsjahren wie 1911, 1913, 1915 und 1916 bei der Gewinnverteilung von der Generalversammlung aus dem Gewinn ausgeschieden und dem Vorstand zur Verteilung an besonders befähigte und verdienstvolle Beamte zur Verfügung gestellt wurden. Es war also, da die Begriffe: günstig, befähigt, verdienstvolle, keine fest umgrenzten sind, sondern der subjektiven Beurteilung weiten Spielraum lassen, ebenso dem freien Ermessen der einzelnen Generalversammlung überlassen, ob eine solche Gewinnausscheidung vorzunehmen sei, wie, nachdem sie beschlossen, dem pflichtmäßigen Ermessen des Vorstandes, die zu bedenkenden Beamten und die Beträge für den einzelnen zu bestimmen. Bei dieser Sachlage folgte aus der Wiederholung des Vorganges in einer Anzahl von Jahren — nicht allen — keineswegs, wie es die Gesellschaft schließlich hinzustellen gesucht hat, ein durch langjährige Übung stillschweigend erlangter Anspruch der Angestellten auf die Beträge, war vielmehr der von ihr selbst nach Ausweis ihrer Eingabe an die Bezirkssteuereinnahme vom 23. Juni 1917 ursprünglich ausdrücklich vertretene Standpunkt, daß ihre Beamten und Angestellten einen Rechtsanspruch auf Zuweisungen aus dem Geschäftsgewinne nicht hätten, als der richtige anzuerkennen.

Die gebotene Einrechnung der dem Gewinne des Geschäftsjahrs 1916 entnommenen Zuweisung an die Allgemeine Pensions- und Arbeiterunterstützungskasse in den Geschäftsgewinn ergibt sich aus den in dem Urteil des Gerichtshofs v. 14. Dez. 1920 I A 179/20, RFH. 4, 206 ff., entwickelten Grundsätzen. Denn, wie schon das Oberverwaltungsgericht an der Hand der Satzungen der Kasse dargelegt hatte, besitzt einerseits diese Kasse keine eigene Rechtspersönlichkeit und konnte infolgedessen ihr als solcher gegenüber auch keine Rechtsverpflichtung zur Zuweisung entstehen. Anderseits bestand auch kein entsprechender Rechtsanspruch der Arbeiter der Gesellschaft als der Kassenmitglieder; ein solcher wird vielmehr durch § 7 der Satzungen ausgeschlossen, soweit es sich um Unterstützungen und Pensionen handelt, und, soweit es sich um die Zuweisung des Betrags zur Kasse handelt, hat das Gesamtvorbringen der Gesellschaft irgendwelche Anhaltspunkte für die Entstehung eines Anspruchs der Arbeiter auf Zuweisung an die Kasse nicht geliefert.

Demgemäß ist unter Aufhebung auch der auf die Reklamation und die weitere Reklamation hin ergangenen Entscheidungen eine Änderung des Kriegssteuerbescheids lediglich dahin anzuordnen, daß bei der Steuerberechnung die Aufsichtsratstantiemen aus dem Geschäftsgewinn auszuschalten sind. Zu dem Ende ist sachgemäß die Angelegenheit an das, nunmehr an Stelle der Bezirkssteuereinnahme getretene, Finanzamt zurückzuverweisen (vgl. § 275 Abs. 3, 4 RAO.) und diesem auch die Kostenentscheidung und die Festsetzung des Streitwertes zu übertragen (§§ 243, 286 ff. RAO.).

(RFH., Urt. v. 21. Okt. 1921, I A 225/20.)

× 9. VermZuwKrAbgGes. § 6 Nr. 4, § 8 Abs. 1 Nr. 1; BGB. §§ 1617, 516. **Abziehbare oder hinzuzurechnende Schenkungen liegen nicht vor, wenn trotz Mangels eines familienrechtlichen Rechtsanspruchs auf Entschädigung für geleistete Dienste zwischen Eltern und Kindern eine solche (ausdrücklich oder stillschweigend) vereinbart wurde.** †)

Der Steuerpflichtige besaß bei der Ritterschaftsbank ein Guthaben von zusammen 55 000 ℳ und behauptete, daß hiervon 20 000 ℳ seinen 4 Kindern gehören. Sämtliche Kinder hätten in seinem Geschäfte gearbeitet und lediglich ihren Unterhalt nebst geringfügigem Taschengeld empfangen. Er habe ihnen angemessene Lohnzahlung versprochen, den Barlohn jedoch nicht ausgezahlt, sondern für sie angesammelt. Die Kinder waren 1890, 1892, 1895 und 1901 geboren. Während bei der Veranlagung die Hinzurechnung unterblieben war, wurde auf die Berufung des Finanzamts der Betrag von 20 000 ℳ dem Endvermögen hinzugerechnet. Dem gegenteiligen Antrag wurde nicht entsprochen, da die Kinder keinen Rechtsanspruch auf Entlohnung hätten, vielmehr, da sie sich im Haushalt der Eltern aufhielten, nach § 1617 BGB. zu einer ihren Kräften und ihrer Lebensstellung entsprechenden Arbeitsleistung verpflichtet gewesen seien.

Die Rechtsbeschwerde wurde damit begründet, daß aus § 1617 BGB. nicht folge, daß im vorliegenden Falle keine wirkliche Entlohnung der Kinder stattgefunden habe, und daß über die bezügliche Behauptung bisher ein Beweis nicht erhoben sei, sonach auch ein Verfahrensmangel vorliege.

Die Rügen sind begründet.

Die Wortfassung der Begründung der angefochtenen Entscheidung läßt nicht ersehen, daß in eine Würdigung des Vorbringens des Berufungsführers eingetreten und dieses zurückgewiesen werden sollte, läßt vielmehr die Schlußfolgerung zu, daß allein daraus, daß aus § 1617 BGB. kein Rechtsanspruch auf Entschädigung geleisteter Dienste abgeleitet werden kann, die Behandlung der behaupteten Gegenleistungen als dem Endvermögen zuzurechnende Schenkungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 VermZuwStG.) gerechtfertigt werden sollte. Wenn allerdings aus § 1617 BGB. kein Rechtsanspruch auf Entlohnung abgeleitet werden kann, so ist doch der im Schrifttum und in der Rechtsprechung weitaus überwiegenden Anschauung beizutreten, daß daneben die ausdrückliche oder stillschweigende, aus den Umständen des Falles zu folgernde Vereinbarung angemessener Entlohnung für im Rahmen des § 1617 oder darüber hinausgehend geleistete Dienste nicht ausgeschlossen, vielmehr zulässig ist, obwohl die angeführte Vorschrift nach sonstigen Richtungen zwingendes, d. h. durch die Parteien nicht abänderbares Recht enthält (Staudinger, Komm. zum BGB. zu § 1617 Anm. 8; Planck, BGB., 3. Aufl., zu § 1617 Anm. 5; DJZ. 1912, 760). Solche Abkommen hat durchgehends auch die Einkommensteuergesetzgebung und die Praxis in der Veranlagung dieser Steuerart berücksichtigt, wenn es sich um die Abziehbarkeit von Entschädigungen an Hauskinder für Dienstleistungen im elterlichen Betrieb als Werbungskosten handelte (vgl. z. B. Fuisting-Strutz, Preuß. EinkStG., 8. Aufl., zu § 10 Anm. 8, Nachtr. zu § 10 Anm. 8 Bd. 2 S. 1167; v. Breunig, Bayer. EinkStG. zu § 12 Anm. 15 und Vollzugsvorschr. § 23 Abs. 9 daselbst S. 381; Pistorius, Württemb. EinkStG., 3. Aufl. zu Art. 9 Anm. 10; Wachler-Hoffmann, Sächs. EinkStG. 4. Aufl., zu § 3 Anm. 10; Strutz, [Reichs-] EinkStG., 3. Aufl., 1921, zu § 17 Anm. 12, zu § 46 Anm. 20; Zimmermann, [Reichs-] EinkStG. 1921, zu § 7 Anmerk. 14). Einen solchen Vertrag kann der Vater kraft seiner elterlichen Gewalt auch mit dem minderjährigen Kinde ohne Genehmigung des Vormundschaftsgerichts abschließen (§ 313 BGB., RGRKomm. dazu Anm. 1). Leistungen in solchem Zusammenhange könnten nicht als Schenkungen beurteilt werden. Selbst wenn die Dienste anfänglich und zunächst unentgeltlich geleistet worden wären, so wäre es nicht grundsätzlich ausgeschlossen, nachträglich bewilligte Entgelte für solche geleistete Dienste als vertragsmäßige Entschädigungen — im Gegensatze zu belohnenden Schenkungen — aufzufassen, wenn und soweit der ernstliche Wille der Beteiligten auf Dienstentschädigung, nicht auf Schenkung im Hinblick auf empfangene Dienste gerichtet war (RG. 74, 139; 94, 322; RGRKomm. zu § 516 Anm. 4) und die Gegenleistung eine „entsprechende" war (§ 6 Ziff. 4).

Die Akten lassen entnehmen, daß mehrfach die Vereinbarung der Entlohnung der Dienstleistungen der Kinder behauptet wurde, und die Einvernahme der beiden Töchter scheint auch eine Beweiserhebung darüber zu bilden. Die Beweiserhebung scheint aber nicht als erschöpfend und abgeschlossen gelten zu sollen, nicht fortgesetzt und schließlich nicht gewürdigt worden zu sein, weil die Vorinstanz von einer unrichtigen Tragweite des § 1617 BGB. ausgegangen ist.

(RFH., III. Sen., Urt. v. 20. Dez. 1921, III A 252/21.)

Zu 9. Die Entsch. ist von großer praktischer Tragweite; ihr ist durchaus beizupflichten; sie war um so notwendiger, als manche Unterbehörden jeder Geldleistung von Eltern an Kinder mit einer vielfach doch zu weit getriebenen Skepsis gegenüberstanden. Besondere Hervorhebung verdient die Feststellung, daß auch nachträglich bewilligte Entgelte für anfänglich unentgeltlich geleistete Dienste grundsätzlich nicht als Schenkungen gelten, wenn und soweit der Wille der Beteiligten auf Dienstentschädigung, nicht auf Schenkung gerichtet war.

RA. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

10. Bei der Steuererklärung für die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs ist der Steuerpflichtige verpflichtet, wenn er einen Vermögensbestandteil als Schenkung bezeichnet, den Schenker anzugeben. †)

Beschwerdeführer hat in der Steuererklärung zur Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs u. a. 10100 ℳ deutsche Kriegsanleihe und 500 ℳ Hamb. Staatsanleihe aufgeführt und in Spalte Bemerkungen dazu angegeben, daß diese Wertpapiere seiner Ehefrau am 1. Jan. 1919 geschenkt worden seien, daß aber der Schenker nicht genannt werde.

Nachdem Beschwerdeführer auf Rückfrage sich wiederum geweigert hatte, den Namen des Schenkers anzugeben, erließ das FA. auf Grund des § 168 RAbgO. am 31. März 1921 die Aufforderung auf Erteilung der verlangten Auskunft und drohte im Weigerungsfalle eine Geldstrafe von 100 ℳ oder vier Tage Haft an.

Hiergegen legte der Steuerpflichtige Beschwerde ein, in der er geltend machte, daß er seiner Pflicht als Steuerpflichtiger voll nachgekommen sei und deshalb nach §§ 168 ff. RAbgO. nicht mehr in Anspruch genommen werden könne. Die verlangte Auskunft richte sich gegen den Schenker, und in dieser Hinsicht komme er als dritte Auskunftsperson nach §§ 177 ff. RAbgO. in Frage. Der Schenker sei aber sein naher Angehöriger i. S. des § 178 RAbgO., und es sei nicht ausgeschlossen, daß die Nennung seines Namens ihm die Gefahr einer Strafverfolgung wegen einer falschen Vermögenserklärung zuziehen könne. Er halte sich daher gemäß § 178 zur Zeugnisverweigerung für berechtigt.

Das LFA. wies die Beschwerde durch Bescheid v. 13. Mai 1921 zurück. Es handle sich nicht um eine Frage, die an den Beschwerdeführer als Auskunftsperson gerichtet sei, sondern um eine Auskunft, die von ihm als Steuerpflichtigen verlangt sei, weil sie für die Würdigung seiner Angaben und die Beurteilung des Umfanges seiner Steuerpflicht erheblich sei. Nach § 168 RAbgO. sei der Steuerpflichtige aber verpflichtet, seine Steuererklärung nach Form und Inhalt so abzugeben, wie es das FA. nach den Gesetzen und Ausführungsverordnungen vorschreibe, und habe insbesondere bei der Ausfüllung von Vordrucken, deren Muster Bestandteile der Ausführungsvorschriften seien, alle darin enthaltenen Fragen zu beantworten: die vorgeschriebenen Vordrucke zur Steuererklärung für die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs enthielten aber unter IV d ausdrücklich die Frage nach Namen, Stand, Wohnort und Wohnung des Schenkers.

Gegen diese am 1. Juni zugestellte Entscheidung hat Steuerpflichtiger am 20. Juni Rechtsbeschwerde eingelegt und ausgeführt, daß die allgemeine Pflicht aus § 168 RAbgO. hinfällig werde durch §§ 177 ff. Er habe sich mehrfach zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung über die Tatsache der Schenkung durch einen nahen Angehörigen i. S. des § 178 erboten, und glaube, daß damit seiner Auskunftspflicht in vollem Umfang genügt sei.

Wenn die Vorinstanzen sich zur Rechtfertigung der Anordnung auf § 168 RAbgO. und die Ziff. IV des Steuererklärungsformulars, welche ausdrücklich Angabe des Schenkers nach Namen, Stand, Wohnort und Wohnung verlangt, stützen, so ist dies zunächst nicht als rechtsirrtümlich zu beanstanden. Denn nach § 22 VermZuwKrAbgG. hat jeder dort genannte Abgabepflichtige, und zu diesen gehört der Beschwerdeführer, eine Steuererklärung abzugeben, und diese hat nach nährer Bestimmung des Reichsrats die für die Feststellung des der Kriegsabgabe unterliegenden Vermögenszuwachses erforderlichen Angaben zu enthalten. § 9 der mit Zustimmung des Reichsrats erlassenen AusfBest. schreibt aber die Gestaltung der Steuererklärung nach Anleitung des beigegebenen Musters 2 (des Steuererklärungsformulars, wie es der Steuererklärung des Beschwerdeführers zugrunde liegt) vor. Danach kann es an sich nicht zweifelhaft sein, daß das Verlangen auf Ausfüllung des Steuererklärungsformulars sich an den Beschwerdeführer als Steuerpflichtigen richtet. Damit ist die Anwendbarkeit des § 168 RAbgO. auf den vorliegenden Fall gegeben, und es scheidet der § 178 RAbgO. aus, weil dieser sich nur auf die Fälle des § 177 RAbgO. bezieht, in denen die Verhältnisse derer geregelt werden, die nicht als Steuerpflichtige beteiligt sind. Es kann keine Rede davon sein, daß §§ 177 ff., wie der Beschwerdeführer vermeint, die Erfüllung der Pflichten aus § 168 hinfällig machen, selbst wenn die Angaben einer Steuererklärung geeignet wären, ein Vorgehen gegen einen Dritten herbeizuführen; denn es handelt sich um die gesetzliche Regelung zweier untereinander ganz verschiedener Rechtsverhältnisse, und es ist nirgends vorgeschrieben, daß die Steuerbehörden bei der Ermittlung von Steuerfällen auf das Auskunftsverfahren nach §§ 177 ff. RAbgO. beschränkt seien, anderweite Beweismittel, wie z. B. fremde Steuererklärungen aber nicht heranziehen dürften. Durch solche Heranziehung werden diejenigen, welche die benutzte Steuererklärung abgegeben haben, nicht zu Auskunftspersonen i. S. der §§ 177 ff. RAbgO. Die gegenteilige Annahme würde nicht nur mit dem Gesetz in Widerspruch stehen, sondern auch insofern zu unannehmbaren Ergebnissen führen, als es in der Macht des Steuerpflichtigen stände, unter Berufung auf die den Auskunftspersonen gewährten Rechte unvollständige und damit unrichtige Steuererklärungen abzugeben.

Hiernach könnte nur in Frage kommen, ob man etwa die unter IV d des Steuererklärungsformulars verlangten Angaben als den Rahmen, innerhalb dessen § 22 VermZuwKrAbgG. die Bestimmungsbefugnis des Reichsrats begrenzt, überschreitend und deshalb als unverbindlich anzusehen hätte. Dafür könnte angeführt werden, daß § 6 des Gesetzes eine Vergünstigung des Steuerpflichtigen darstellt, und daß dieser auf solche Vergünstigung zu verzichten befugt sei. Indes würde eine solche Auffassung, ganz abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer, welcher die Schenkung zwar nicht an der dazu bestimmten Stelle, wohl aber in der Anlage zur Steuererklärung ersichtlich gemacht hat, anscheinend überhaupt nicht gewillt war, auf ihre Berücksichtigung zu verzichten, der Erwägung nicht gerecht, daß das Veranlagungsverfahren dazu bestimmt ist, das Vermögen des Steuerpflichtigen objektiv richtig, auch zu seinen Gunsten (§ 204 RAbgO.) zu erfassen, und daß hierzu eine Prüfung über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 gleichfalls gehört. Will der Steuerpflichtige von der ihm gewährten Vergünstigung keinen Gebrauch machen, so mag er dies daneben erklären, diese Absicht berechtigt ihn aber nicht, der Steuerbehörde Mitteilungen vorzuenthalten, welche erforderlich sind, um ein zutreffendes Bild über seine steuerlichen Verhältnisse zu gewinnen. Deshalb hält sich die zur Ermittlung etwaiger Vermögensabzüge bestimmte Frage in IV d des Formulars im Rahmen der für die Feststellung des kriegsabgabepflichtigen Vermögenszuwachses erforderlichen Angaben und damit des dem Reichsrat übertragenen Bestimmungsrechts. Das gilt insbesondere auch von dem Verlangen der Namhaftmachung des Schenkers, da § 6⁴ VermZuwKrAbgG. den Abzug an den Nachweis der Schenkung knüpft, die Angabe aber diesem Nachweis dienen soll und auch dazu geeignet ist.

(RFH., III. Sen., Urt. v. 13. Okt. 1921, III A 158/21.)

Zu 10. Was frühere Steuergesetze an Laxheit sündigten, das holt RAbgO. durch drakonische Strenge ein. § 168 Abs. 2 schreibt dem Steuerpflichtigen vor: „Bei der Ausfüllung von Vordrucken sind alle Fragen zu beantworten. Die Fragen und Antworten sind so zu fassen, daß die Prüfung, was steuerpflichtig ist und was nicht, dem FA. ermöglicht wird. In den Vordrucken ist zu betonen, daß diese Prüfung dem FA., nicht dem Steuerpflichtigen zusteht.“ Der Pflichtige ist hier schlimmer behandelt, wie ein Unzurechnungsfähiger, da er nicht einmal prüfen *darf*. Hierbei bleibt die Frage offen, wie die Steuerbehörden ohne verständnisvolle Mitwirkung des Pflichtigen ihrer Aufgabe gerecht werden sollen. Unter dem Gesichtswinkel, daß die Prüfung sich auch auf die Unterlagen erstreckt, konnte diesfalls das FA. solche Unterlagen fordern. Es konnte aus den im Urteil angegebenen Gründen auch Auskunft über die Person des Schenkers fordern. Ist insoweit dem Urteil beizustimmen, so erscheint dies nicht ohne weiteres der Fall bezüglich der Bemerkung, das Veranlagungsverfahren sei dazu bestimmt, das Vermögen des Steuerpflichtigen objektiv richtig auch zu seinen Gunsten zu erfassen. Hätte der Beschenkte die Schenkung überhaupt verschwiegen und sich als Vermögenszuwachs anrechnen lassen, so konnte das FA. m. E. dem Steuerpflichtigen nicht wider Willen einen Steuervorteil zuerkennen.

Steuervorteile sind verzichtbar. Wird der Verzicht ausdrücklich oder stillschweigend getätigt, so entfällt für die Steuerbehörde das Recht, die Unterlagen nachzuprüfen. Denn die Staatshandlungen müssen stets einem vernünftigen Zwecke dienen. Sonst dienen sie der Schikane. RA. Dr. Görres, Berlin.

×11. Zur Frage des Minderwerts von bilanzmäßig zum Nennbetrag eingesetzten Forderungen sowie den Abschreibungen auf sie (Delkrederekonto). †)

Der beschwerdeführende Bankverein ist mit 11600 ℳ zur Kriegsabgabe 1919 herangezogen. In seinem Kreditorenkonto war eine Rücklage von 34321,06 ℳ enthalten. Streitig ist die Abzugs-

Zu 11. A. In Beziehung auf die Zulässigkeit von Abschreibungen hat der RFH. von Anfang an für die Bedürfnisse des gewerblichen Lebens viel Verständnis gezeigt.

Vor allem war ja die Zulassung von Abschreibungen auf Gesamtunternehmungen von ihm eine Tat. Er hätte ihr allerdings, m. E., eine zweite größere folgen lassen sollen, die Zulassung von Abschreibungen entsprechend dem *jeweiligen* Anschaffungswert (und also über Null hinaus); aber vor diesem, allerdings auch kühnen Schritt, ist er leider zurückgeschreckt und sind so auf den Weg des § 59a EinkStG. gedrängt worden.

Indes hat er sonst noch manche Gelegenheit benutzt, um Handel und Gewerbe gegen kleinliches Vorgehen der Steuerbehörden gerade in Abschreibungsfragen zu schützen. In diesem Sinne ist auch die vorliegende Entsch. zu begrüßen. Denn die Zurückweisung eines Delkrederekontos von 34000 ℳ auf mehr als 4000000 ℳ Forderungen, darunter auch ungedeckte, mit der Begründung, daß der Nachweis schon eingetretener Uneinbringlichkeit nicht erbracht sei, kann nicht anders als kleinlich genannt werden. Der Begründung, mit der die Entscheidung der Vorinstanz hier mißbilligt sind, ist durchaus beizutreten. Prof. Dr. Bühler, Halle.

B. Das Delkrederekonto auf der Passivseite bietet steuerrechtlich gewisse Schwierigkeiten. Es kann die steuerfreien Absetzungen auf uneinbringlich gewordene und die angemessene Minderbewertung der zweifelhaften Forderungen, d. h. ein Wertausgleichskonto darstellen, daneben aber auch eine steuerpflichtige Rückstellung zur

fähigkeit dieses Betrages von dem Kriegsgeschäftsgewinne. Der von dem Vereine vertretene Standpunkt, daß dieser Betrag als zulässige Abschreibung nicht steuerpflichtig sei, ist weder von der Veranlagungsbehörde noch auf ihre eingelegten Rechtsmittel, zunächst Einspruch, dann Berufung, im Rechtsmittelverfahren anerkannt werden. Zur Begründung hatte der Bankverein geltend gemacht: Es handle sich bei den 34 321,06 ℳ um Minderbewertung ihrer ausstehenden Forderungen (Debitoren) von insgesamt 4 261 584,49 ℳ, die beständen: in Darlehen gegen Wechsel: 105 260 ℳ, in Darlehen auf Hypotheken: 272 879,01 ℳ, in ungedeckten Forderungen in laufender Rechnung: 297 458,51 ℳ, in gedeckten Forderungen in laufender Rechnung: 1 480 621,32 ℳ und in Guthaben bei Banken: 2 105 365,78 ℳ. Derartige Rückstellungen bzw. Minderbewertungen seien im Bankgewerbe üblich und seien auch geboten mit Rücksicht auf leicht mögliche Verluste an den außenstehenden Forderungen und auf die jetzigen ungeklärten wirtschaftlichen Verhältnisse, wonach die Gefahr, daß ein Geschäftsmann zu Verlust komme und dadurch die ihm Kredit gewährende Bank in Mitleidenschaft gezogen werde, besonders groß sei. Welche Forderungen in erster Linie gefährdet seien, lasse sich nicht immer erkennen. Gegenüber der Darlegung des Einspruchsbescheides, derartige allgemeine Rückstellungen wie die hier fragliche seien zwar kaufmännisch verständlich, steuerlich aber, da sie nur der Beseitigung künftig möglicher Verluste dienten, nicht zum Ausgleich bereits eingetretener Entwertungen, als Geschäftsgewinn zu behandeln, machte der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren noch geltend: Es handle sich nicht nur um Rückstellung für künftig mögliche Verluste, sondern in erster Linie auch für bereits entstandene, aber noch nicht erkennbare Verluste. Wenn auch — wie er auf Anfrage am 28. Sept. 1920 angab — bislang sich an den ausstehenden Forderungen, die sämtlich mit dem Nennwert in die Bilanz zum 31. Dez. 1919 eingestellt seien, Verluste nicht gezeigt hätten, so könne doch jeden Augenblick ein Verlust zutage treten. Auch wies er auf die verhältnismäßige Geringfügigkeit der Rückstellung im Vergleiche zum Gesamtbetrage der Forderungen hin.

Das LFA. wies die Berufung zurück, weil es sich um Rückstellung zur Deckung künftiger Verluste handle, und führte dabei u. a. aus: Die Begründung, daß die Abschreibung für bereits eingetretene, aber noch nicht erkennbar gewordene Verluste gemacht sei, könne zu keinem Erfolge führen. Eine auf derartig allgemein gehaltener Begründung beruhende Abschreibung sei der zur Deckung künftiger Verluste bestimmten Abschreibung gleichzuachten. Dafür, daß bestimmte Forderungen ganz oder zu einem gewissen Teile unbeibringlich gewesen seien, habe der Bankverein keinerlei Nachweis erbracht; der Umstand, daß Ende September 1920 sich noch keine Verluste an den in der Bilanz vom 31. Dez. 1919 mit dem Nennwert eingestellten Forderungen gezeigt hätten, lasse darauf schließen, daß an dem Bilanztage die Forderungen tatsächlich vollwertig gewesen seien.

Die Rechtsbeschwerde des Bankvereins ist begründet.

Das LFA. wird mit seiner Schlußfolgerung, daß es sich hier nur um eine Rückstellung zur Deckung künftiger Verluste handle — die allerdings steuerpflichtig sein würde —, der Sach- und Rechtslage nicht gerecht.

Unstreitig sind die erwähnten Forderungen von insgesamt 4 261 584,49 ℳ unter den Aktiven der Bilanz mit ihrem vollen Nennwert eingestellt. Wenn ein Unternehmen wie der hier fragliche Bankverein infolge ausgiebiger Kreditgewährung eine große Anzahl ausstehender Forderungen verschiedener Art — darunter in immerhin höherem Betrag auch ungedeckte — besitzt, so kann es, zumal bei der seit den letzten Jahren herrschenden Unsicherheit aller wirtschaftlichen Verhältnisse, und zwar auch ohne daß ihm schon bis zum Bilanzstichtage bestimmte Einzelheiten über Gefährdung oder Ausfälle bekannt geworden sein müßten, durchweg damit rechnen, daß nach dem vermutlichen Laufe der Dinge sich unter den Forderungen auch solche befinden, die, schon am Bilanzstichtage, mit dem, wenn auch für das Unternehmen noch nicht zutage getretenen Mangel der Gewißheit ihres Einganges behaftet sind, also als zweifelhafte oder einem gewissen Verlust unterworfen zu gelten haben. In einem Falle dieser Art entspricht es regelmäßig dem, gesetzlich (zu vgl. § 18 KrAbgG. 1919 in Verbindung mit § 16 KrStG. 1916; § 40 HGB.) zu beachtenden, ordnungsmäßigen kaufmännischen Gebrauche, schon zur Zeit des Bilanzstichtages den wirklichen Gesamtwert der Forderungen niedriger als zum Nennbetrage einzuschätzen und daher bei Einstellung des vollen Nennbetrages der Forderungen auf der Aktivseite der Bilanz ihm zum Ausgleich des mutmaßlichen Minderwertes ein Bewertungskonto, Dekrederekonto, gegenüberzustellen, das alsdann (zu vgl. RFH. 4, 137) nicht als steuerpflichtige Rückstellung anzusprechen ist. Ob die Forderungen am Bilanzstichtage als minderwertig im Vergleiche zum Nennbetrage zu betrachten sind, ist vom subjektiven Standpunkt des ordentlichen, die Gesamtverhältnisse verständig erwägenden vorsichtigen Kaufmanns aus zu beurteilen, so daß nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein kann die hier vom LFA. hervorgehobene objektive Tatsache, daß noch bis ziemlich lange Zeit nach dem Bilanzstichtage Verluste bei dem Beschwerdeführer nicht in die Erscheinung getreten sind. Der Bankverein will im vorliegenden Falle jenen kaufmännischen Brauch durch Einstellung des hier fraglichen Postens von 34 321,06 ℳ, eines im Vergleiche zu dem gesamten Nennwert der Forderungen niedrigen Betrages, geübt haben. Unter diesen Umständen und da die Vermutung für die Richtigkeit der Bilanz spricht, durfte das LFA. — und dasselbe gilt vom FA. — nicht einfach die Unstatthaftigkeit jeder Abschreibung, das Vorliegen einer steuerpflichtigen Rücklage, annehmen, sondern es hätte ihm obgelegen, dem Vorbringen des Beschwerdeführers durch weitere Aufklärung nachzugehen, insbesondere ihn zu einer näheren Darlegung zu veranlassen, in welcher Weise er zur Errechnung des, sogar Pfennigbeträge aufweisenden, hier fraglichen Postens gelangt ist. Erst an der Hand solch weiterer Unterlagen und unter Berücksichtigung der verschiedenen Arten der ausstehenden Forderungen konnte das LFA. — gegebenenfalls nach Anhörung eines Sachverständigen — eine sachgemäße Prüfung und Entscheidung darüber treffen, ob nach Lage des Falles hier entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers dem streitigen Posten ganz oder teilweise die Natur eines Wertausgleichpostens abzusprechen sei.

(RFH., I. Sen., 4. Okt. 1921, I A 88/21.)

× 12. 1. Wohnsitzbegriff i. S. des Besitzsteuergesetzes. 2. Begriff des „dauernden Aufenthalts" i. S. desselben Gesetzes. †)

Aus den Gründen:

Ein chilenischer Staatsangehöriger, der im Jahre 1913 von Chile nach Deutschland gekommen war und sich seit dieser Zeit in Deutschland aufhielt, wurde nach dem Ges. v. 26. Juli 1918 zur Kriegsabgabe vom Vermögen veranlagt mit der Begründung, daß er in Deutschland, wenn nicht einen Wohnsitz, so doch jedenfalls seinen dauernden Aufenthalt habe. Nach erfolgloser Berufung wurde in der Rechtsbeschwerde Freistellung verlangt und geltend gemacht, Beschwerdeführer sei lediglich deshalb nach Deutschland gekommen, um sich von seiner Ehefrau, von der er schon längere Zeit getrennt lebe, scheiden zu lassen, sowie um zwei uneheliche Kinder zu adoptieren, was in Chile nicht möglich sei. Er habe immer die Absicht gehabt, nach Erreichung dieses Zweckes wieder nach Chile zurückzukehren. Daraus, daß er in Deutschland ein Wohnhaus erworben habe, könne nicht geschlossen werden, daß er hier dauernden Aufenthalt habe nehmen wollen; denn er habe dieses Wohnhaus alsbald wieder verkauft. An der Rückkehr nach Chile sei er bisher lediglich infolge der Kriegsverhältnisse gehindert gewesen.

Die Rechtsbeschwerde wurde vom RFH. zurückgewiesen. Da Beschwerdeführer Ausländer sei, sei er nach § 1 KrAbgG. in Verb. mit § 11 Abs. 1 I Nr. 2 BStG. zur Entrichtung der Kriegsabgabe vom Vermögen nur dann verpflichtet, wenn er im Deutschen Reiche einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen seinen dauernden Aufenthalt hat. Das BStG. sage nichts darüber, ob es unter „Wohnsitz" den Wohnsitz im Sinne des Doppelsteuergesetzes oder den Wohnsitz im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (§ 7) versteht. Nachdem es sich aber bei der Besitzsteuer und der Kriegsabgabe vom Vermögen um Personalsteuern, sohin um Steuern derselben Art wie im Doppelsteuergesetze handelt und in das BStG. auch die

---

Deckung künftiger Verluste auf Forderungsbestände ausnehmen. Wendet man sinngemäß die Bestimmungen des § 33a EinkStG. auch auf Kaufpreisforderungen des Waren- und Fabrikgeschäftes an — Steuerfreiheit der noch nicht realisierten Gewinne —, müßte eine Abschreibung der in diesen Forderungen steckenden Verkaufsgewinne vom wirtschaftlichen Standpunkt aus zulässig erscheinen.

Besonders schwierig ist die Einbringlichkeit der Forderungen aus dem aktiven Bankkreditgeschäft am Bilanzstichtage unter den herrschenden wirtschaftlichen Verhältnissen zu beurteilen. Es ist erfreulich, daß die Entsch. dieser Unsicherheit gerecht wird und eine Minderbewertung für die noch nicht erkennbaren Verluste an Forderungen berücksichtigt. Nach außen tritt die Erkenntnis der Uneinbringlichkeit durch Stundungsgesuche, schleppende Zahlungsweise, Zahlungseinstellung, Zwangsvergleich und Konkurs in Erscheinung. Gerade dem Bankier gegenüber wird der Schuldner seine Zahlungsunfähigkeit solange wie möglich zu verbergen und seine Zahlungsverbindlichkeit zu erfüllen suchen auf Kosten der Waren- und anderer Gläubiger. Die Forderungen der Bankiers sind kreditwirtschaftlich so different, daß ihre Bewertung nur unter sachverständiger Beurteilung ihres wirtschaftlichen Zweckes, und der Gesamtwirtschaft überhaupt, durch einen Bankier möglich erscheint.

Prof. Leixner, Berlin.

Zu 12. Die wesentliche Frage ist rein tatsächlicher Natur. Der Erwerb eines bald wieder verkauften Wohnhauses beweist keine Wohnsitzabsicht. Der RFH. lehnt auch die Entscheidung darüber ab, ob jener Erwerb ausreichend war, um die Annahme des Innehabens einer Wohnung unter Umständen, die auf die dauernde Beibehaltung einer Wohnung schließen lassen zu rechtfertigen. Wäre dann nicht eine Zurückverweisung angebracht gewesen, da doch jene Beibehaltungsabsicht nicht geklärt war? Dasselbe gilt bezüglich der Ausführungen über den dauernden Aufenthalt. Die Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse ist gewiß nicht Sache des RFH., aber auch hier fehlte die Spruchreife. Der letzte Satz ist rein formalistisch.

Prof. Dr. Stier-Somlo, Cöln.

im Doppelsteuergesetze, sowie in den für dieses in Betracht kommenden Landessteuergesetzen enthaltene Nebeneinanderstellung von Wohnsitz und Aufenthalt gleichmäßig übernommen worden ist, müsse angenommen werden, daß unter Wohnsitz i. S. des § 11 Abs. 1 I Nr. 2 des VStG. nur ein Wohnsitz zu verstehen ist, der den Anforderungen des Doppelsteuergesetzes entspricht. Der Wohnsitzbegriff des Doppelsteuergesetzes erfordert das Innehaben einer Wohnung unter Umständen, die auf die Absicht der dauernden Beibehaltung einer Wohnung an dem Orte der Niederlassung schließen lassen (§ 1 Abs. 2 des DoppelStG.). Hiergegen habe die Vorinstanz aber nicht verstoßen. Sie hat in ihrer Entscheidung ausdrücklich hervorgehoben, daß Beschwerdeführer bei seinem Zuzug nach Deutschland die Absicht einer dauernden Wohnsitzbegründung gehabt habe, was sich aus der Tatsache, daß Beschwerdeführer in Deutschland ein Wohnhaus erworben habe, ergebe, wenngleich dieses Wohnhaus später wieder veräußert worden sei. Hieraus erhellt für den RFH., daß die Vorinstanz den Wohnsitzbegriff des Doppelsteuergesetzes angewendet und diesen Wohnsitzbegriff auch nicht verkannt hat. Ob die Tatsache des Erwerbes eines Wohnhauses in Deutschland ausreichend war, um die Annahme des Innehabens einer Wohnung unter Umständen, die auf die dauernde Beibehaltung einer Wohnung am Orte der Niederlassung schließen lassen, zu rechtfertigen, darüber enthält sich der RFH. einer Entscheidung. Denn hierbei handle es sich um die Würdigung tatsächlicher Verhältnisse, die nach § 10 des RFHG. dem Angriff mit der Rechtsbeschwerde und damit auch der Nachprüfung durch den RFH. entzogen ist.

Hinsichtlich des im VStG. gleichfalls nicht näher bestimmten Begriffs des dauernden Aufenthalts spricht der RFH. aus, daß, wenn ein dauernder Aufenthalt gegeben sein soll, zu der tatsächlichen Aufenthaltnahme noch die Absicht der nicht bloß vorübergehenden, sondern ständigen oder wenigstens auf längere Zeit berechneten Beibehaltung des Aufenthalts hinzutreten müßte. Ein Aufenthalt, der von vornherein nur zu einem vorübergehenden Zwecke genommen wird, sei kein dauernder, auch wenn die Erreichung des Zweckes längere Zeit, als ursprünglich angenommen, in Anspruch nimmt oder wenn die Aufgabe des Aufenthalts zur beabsichtigten Zeit wegen sonstiger besonderer, nicht von der Macht des Abgabepflichtigen abhängiger Umstände unmöglich wird. Auch dies habe die Vorinstanz nicht verkannt. Auf Grund welcher Tatsachen sie zu der Feststellung gekommen ist, daß Beschwerdeführer in Deutschland einen zeitlich unbegrenzten Aufenthalt genommen habe, sei allerdings nicht dargelegt. Der RFH. könnte aber auch dann, wenn diese Tatsachen in der Vorentscheidung angegeben worden wären, nicht darüber entscheiden, ob sie zur Rechtfertigung der Annahme, daß Beschwerdeführer in Deutschland einen zeitlich unbegrenzten Aufenthalt genommen habe, in tatsächlicher Beziehung ausreichend sind. Denn, wie bereits bemerkt, ist die Würdigung tatsächlicher Verhältnisse dem Angriff mit der Rechtsbeschwerde und damit auch der Nachprüfung durch den RFH. entzogen. In der Nichtangabe dieser Tatsachen liege allerdings ein wesentlicher Mangel des Verfahrens, der aber hier nicht zur Aufhebung der Vorentscheidung führen könne, weil er nicht gerügt ist (§ 29 Abs. 1 der RFHD. — Urteil I A 213/19 des RFH. 1. Sen. v. 17. Febr. 1920, RFH. 2 A, 193 —).

(RFH., I. Sen., Urt. v. 17. Febr. 1920, I A 213/19.)

× 13. Keine steuerliche Rückwirkung eines auf Antrag erfolgten Staatsangehörigkeits-Erwerbs von Elsaß-Lothringern. Einzelbesteuerung eines allein notopferpflichtigen Ehegatten. †)

Die am 25. Dez. 1862 in Mülhausen (Elsaß) geborene Ehefrau des Steuerpflichtigen, eine Altelsässerin, hat unbestritten auf Grund des § 1 der Anlage zu Art. 53 des FV. mit Wirkung vom 11. Nov. 1918 ab die französische Staatsangehörigkeit erworben. Der Steuerpflichtige behauptet, daß er selbst ebenfalls mit Wirkung von diesem Tage ab französischer Staatsangehöriger geworden sei, da er rechtzeitig gemäß § 2 Abs. 1 Ziff. 6 der bezeichneten Anlage Anspruch auf die französische Staatsangehörigkeit erhoben habe. Er hat auch eine vom französischen Konsul in Frankfurt a. M. beglaubigte Urkundenabschrift vorgelegt, wonach er, da er die in den genannten Vorschriften gestellten Bedingungen erfüllt habe, die Eigenschaft eines Franzosen erlangt habe, ohne daß aber der Zeitpunkt angegeben ist, von dem ab dies gilt. Es ist nur angegeben, daß er das Verlangen am 25. Nov. 1920 gestellt und daß die Zulassungsentscheidung am 14. März 1921 erlassen sei. Da er trotzdem zum Reichsnotopfer in Höhe von 616 100 ℳ veranlagt wurde, so erhob er gegen den Steuerbescheid Einspruch, indem er geltend machte, daß er nicht persönlich steuerpflichtig sei. Über diesen Einspruch ist noch nicht entschieden. Am 2. April 1921 ordnete das Finanzamt den dinglichen Arrest in das Vermögen des Steuerpflichtigen im Hinblick darauf an, daß er beabsichtige, ins Ausland zu ziehen. Gegen diese Arrestanordnung hat der Steuerpflichtige Beschwerde eingelegt. Gegen die zurückweisende Entscheidung des LFA. richtet sich die Rechtsbeschwerde. Dieser konnte ein Erfolg nicht versagt werden.

Daß der Beschwerdeführer an dem für die persönliche Steuerpflicht maßgebenden Stichtag, dem 31. Dez. 1919, deutscher Reichsangehöriger und deshalb steuerpflichtig war, ist nicht bestritten. Zu entscheiden ist zunächst nur, ob er nachträglich mit rückwirkender Kraft die deutsche Reichsangehörigkeit verloren und die französische Staatsangehörigkeit erworben hat. Trifft das letztere zu, so kann das Reichsnotopfer von ihm nicht mehr gefordert werden, und muß nicht nur der Steuerbescheid, sondern auch die Arrestanordnung in Wegfall kommen. Mit Recht hat aber das LFA. angenommen, daß der Beschwerdeführer die französische Staatsangehörigkeit *nicht* mit rückwirkender Kraft erlangt hat, und daß er deshalb am 31. Dez. 1919 persönlich steuerpflichtig war.

§ 1 der Anlage zu Teil III Abschn. 5 des FV. regelt die Fälle, in denen gewisse Personen ohne weiteres die französische Staatsangehörigkeit *wieder* erlangen. Hier ist ausdrücklich gesagt: „Mit Wirkung vom 11. Nov. 1918." § 2 behandelt die Fälle, in denen gewisse Personen einen Anspruch auf Verleihung der französischen Staatsangehörigkeit erheben können. Hier ist über eine Rückwirkung nichts bestimmt. Daraus ist der Schluß zu ziehen, daß für die im § 2 bezeichneten Personen keine Rückwirkung eintritt. Der Beschwerdeführer begründet seine entgegengesetzte Ansicht mit dem Hinweis auf Art. 54 des FV. Dort heißt es:

> „Die Personen, die kraft des § 1 der beigefügten Anlage die französische Staatsangehörigkeit wiedererlangen, gelten für die Ausführung der Bestimmungen des gegenwärtigen Abschnitts als Elsaß-Lothringer.
>
> Die im § 2 der genannten Anlage erwähnten Personen gelten von dem Tage an, an dem sie die Verleihung der französischen Staatsangehörigkeit beantragt haben, mit rückwirkender Kraft bis zum 11. Nov. 1918 als Elsaß-Lothringer. Bei denjenigen, deren Antrag zurückgewiesen wird, endet diese Vorzugsbehandlung mit dem Tage des abschlägigen Bescheids."

Durch diese Vorschriften wird aber die Ansicht des Beschwerdeführers nicht gestützt; denn nur mit Unrecht nimmt dieser an, daß Elsaß-Lothringer nach dem Friedensvertrage Franzosen seien, bei denen eine ganz besondere Behandlung von Rechten und Pflichten bestimmt worden sei. Er meint, daß die Verfasser des Friedensvertrags, wenn sie von Elsaß-Lothringen und Elsaß-Lothringern sprechen, darunter französisches Gebiet und französische Staatsangehörige ver-

---

Zu 13. Als während des Krieges — im Jahre 1916 — eine in Brüssel abgehaltene Tagung von Militärjuristen sich vorzugsweise mit aktuellen Fragen des Völkerrechts beschäftigte, wurden Zweifel laut, inwieweit diese abseits liegende Disziplin überhaupt noch positives Recht umfasse. Nach dem unglücklichen Kriegsausgange hat das Völkerrecht für uns Deutsche eine ungeahnte Bedeutung dadurch erlangt, daß der in das gesamte öffentliche und private Recht des Deutschen Reichs tief einschneidende FV. eine Fülle völkerrechtlicher Probleme von außerordentlicher Tragweite aufwirft. Mag man an diese Probleme vom Staatsrecht oder vom Steuerrecht herantreten, so empfindet man meist den Mangel an geeigneten wissenschaftlichen Rüstzeugen. Um so höher ist es daher zu veranschlagen, wenn der RFH. im ersten — umfangreichsten — Teile der vorliegenden Entsch. die steuerrechtliche Bedeutung des nicht ipso jure, sondern *auf Antrag* erfolgten Erwerbs der französischen Staatsangehörigkeit mit geradezu klassischer Klarheit darlegt. Die Frage der Rückwirkung ihres Indigenatserwerbs ist eine der brennendsten Fragen der Elsaß-Lothringer; in den Verhandlungen vor dem Französisch-Deutschen Gemischten Schiedsgerichtshofe ist bekanntlich der schillernde Begriff der virtuellen Staatsangehörigkeit aufgetaucht, den *Triepel* in seiner scharfsinnigen, JW. 1922, 140 besprochenen Schrift zerpflückt hat. Der RFH. läßt die Theorie nicht gelten, daß die auf Antrag zu Franzosen gewordenen Elsaß-Lothringer gleichsam niemals aufgehört hätten, Franzosen zu sein; mit zwingender Logik weist er nach, daß diese Gruppe von Elsaß-Lothringern erst *vom Zeitpunkt der* auf ihr Gesuch erfolgten *Einbürgerung* an die Reichsangehörigkeit verloren haben. Die Einbürgerung ist vorliegend erst im November 1920 beantragt und im März 1921 erfolgt; hieraus ergibt sich die unbeschränkte persönliche Notopferpflicht des Beschwerdeführers, da dieser nicht nur am Stichtage des Reichsnotopfergesetzes (31. Dez. 1919), sondern auch bei Inkrafttreten dieses Gesetzes (14. Jan. 1920) Deutscher gewesen ist und der RFH. die Steuerbefreiungspflicht nach Art. 278 FV. grundsätzlich auf die zur Zeit der Ratifikation des FV. *bestehenden* Steueransprüche des Reichs *nicht* erstreckt (JW. 1921, 1619 Note 11).

Für die Finanzämter und Finanzgerichte enthält die Entsch. weiter die Mahnung, innerhalb der Grenzen einer jeglichen Entscheidungsrüge alle rechtlichen Gesichtspunkte zu berücksichtigen, die bei Verwerfung des Hauptangriffes erheblich werden könnten. Man kann nicht gerade behaupten, daß insbesondere die Finanzämter diesen Grundsatz bisher beherzigt hätten; die selten tiefer eindringenden Einspruchsbescheide und Gegenerklärungen in höheren Instanzen haften ganz überwiegend an der Rechtsmittelbegründung.

Endlich folgt der RFH. der in dem angezogenen Schrifttum vertretenen Auffassung, daß das Vermögen von Eheleuten, von denen nur der eine notopferpflichtig ist, zu trennen und daß nur der notopferpflichtige Ehegatte mit seinem Vermögen zur Abgabe zu veranlagen ist.

RA. Dr. Wrzeszinski, Berlin.

stehen. Niemals habe der Friedensvertrag es zugelassen, daß eine Person, die dort als Elsaß-Lothringer bezeichnet werde, Deutscher sein könne. Ob diese letzte Auffassung zutrifft, kann dahingestellt bleiben. Auch wenn sie zutrifft, folgt daraus doch nicht, daß der Begriff „Elsaß-Lothringer" ein Unterbegriff von „Franzose" ist. Allerdings steht der Friedensvertrag auf dem Standpunkt, daß Deutschland im Jahre 1871 durch Angliederung Elsaß-Lothringens an sein Gebiet ein Unrecht begangen habe, das wieder gut zu machen sei. Allein er hat hieraus nicht die Folgerung gezogen, daß Elsaß-Lothringen auch noch nach 1871 als französisches Gebiet und die Elsaß-Lothringer als Franzosen gegolten haben. Denn im Art. 51 heißt es ausdrücklich: „Die ... an Deutschland abgetretenen Gebiete fallen mit Wirkung vom Zeitpunkt des Waffenstillstandes vom 11. Nov. 1918 unter die französische Souveränität zurück." Welche Schlüsse hieraus im einzelnen zu ziehen sind, ist in den nachfolgenden Vorschriften bestimmt.

Nach § 1 der Anlage zu Art. 54 erlangen gewisse dem Lande Elsaß-Lothringen besonders nahestehende Personen mit Wirkung vom 11. Nov. 1918 die französische Staatsangehörigkeit wieder. Von diesen heißt es im Art. 54 Abs. 1, daß sie für die Ausführung der Bestimmungen des Abschn. V als Elsaß-Lothringer gelten. Waren sie schon vor dem Friedensvertrag Elsaß-Lothringer, so hat diese Vorschrift für sie keine besondere Bedeutung, es sei denn die, daß sie für die Ausführung des Abschn. V auch am 11. Nov. 1918 und später wie Elsaß-Lothringer behandelt werden. Waren sie vor dem Friedensvertrage nicht Elsaß-Lothringer, was in vielen Fällen möglich war, so sollen sie gleichwohl als solche gelten, so daß z. B. Urteile elsaß-lothringischer Gerichte, die zwischen ihnen und Ausländern seit dem 3. Aug. 1914 in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten ergangen und vor dem 11. Nov. 1918 rechtskräftig geworden sind, als endgültig und ohne weiteres vollstreckbar gelten, daß andererseits Urteile zwischen ihnen und Deutschen erst vollstreckbar werden, nachdem ein besonderes Vollstreckungsurteil ergangen ist (Art. 78).

Dies ist der Rechtszustand, der für die Ehefrau des Beschwerdeführers maßgebend ist. Dieser selbst fällt unter § 2 der Anlage zu § 54, deshalb gilt für ihn Abs. 2 des § 54. Die im § 2 der Anlage bezeichneten Personen gelten, auch wenn sie vorher nicht Elsaß-Lothringer waren, doch rückwirkend als solche in der Zeit vom 11. Nov. 1918 bis zu dem Tage, an dem sie die französische Staatsangehörigkeit beantragt haben. Der Unterschied von den im § 1 bezeichneten Personen besteht also darin, daß die Rückwirkung nicht über den 11. Nov. 1918 hinaus geht. Wäre also z. B. zwischen dem Beschwerdeführer und einem Deutschen vor dem 11. Nov. 1918 ein rechtskräftiges Urteil ergangen, so würde der Vollstreckung nichts im Wege stehen. Nur bei späterem Eintritt der Rechtskraft würde Art. 78 Ziff. 1 Abs. 2 anwendbar sein.

Gerade der Umstand, daß der Friedensvertrag die Anwendung des Begriffs „Elsaß-Lothringer" auch über den 11. Nov. 1918 hinaus zuläßt (Art. 54 Abs. 1, Art. 72, 78 usw.), spricht dafür, daß dieser Begriff nicht mit dem des „Franzosen" zusammenfällt. Art. 54 ist daher nicht nur keine Stütze der Auffassung des Beschwerdeführers, sondern widerlegt diese vielmehr und bestätigt die Schlußfolgerung, die oben schon aus dem Gegensatze von § 1 und § 2 der Anlage zu Artikel 54 gezogen ist. Es mag schließlich noch hervorgehoben werden, daß § 3 Abs. 1 der Anlage zu § 54 von Deutschen spricht, die die elsaß-lothringische Staatsangehörigkeit besitzen.

Wenn der Beschwerdeführer, um seine Auffassung zu begründen, auf § 3 Abs. 3 der Anlage verweist, so ist nicht ersichtlich, inwiefern diese Vorschrift für ihn verwertet werden könnte. Dort ist nur bestimmt, daß Personen, die ihre Einbürgerung beantragen, also weder unter § 1 noch unter § 2 fallen, von der Einreichung ab den diplomatischen und konsularischen Schutz Frankreichs genießen. Art. 54 des FV. bezieht sich aber nur auf die §§ 1 und 2 der Anlage.

Die jetzt neu aufgestellte Behauptung des Beschwerdeführers, daß er vor dem 11. Nov. 1918 lediglich die elsaß-lothringische Staatsangehörigkeit gehabt habe, ändert nichts Wesentliches an der Rechtslage, da höchstens eine andere Nummer des § 2 Abs. 1 der Anlage in Frage kommen könnte. Daß etwa die Voraussetzungen des § 1 vorliegen, ist daraus nicht zu entnehmen. In keinem Falle träfe also eine Rückwirkung über den 31. Dez. 1919 hinaus zu.

Mit Recht rügt aber der Beschwerdeführer, daß das LFA. nicht in eine Erörterung darüber eingetreten ist, ob in dem von ihm angegebenen Vermögen auch Vermögensstücke der Ehefrau stecken. Das LFA. erkennt an, daß die Ehefrau nicht persönlich steuerpflichtig sei. Die Ansicht, daß durch diese Frage die Beschwerdeentscheidung nicht berührt werde, da die Beschwerde das Arrestverfahren als solches, also dem Grunde, nicht auch dem Betrage nach, angreift, geht fehl. Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, alle rechtlichen Gesichtspunkte hervorzuheben, die Platz greifen könnten, wenn sein Hauptangriff verworfen wird. Sache des Finanzgerichts ist es vielmehr, innerhalb des gestellten Antrags alle rechtlichen Gesichtspunkte zu berücksichtigen, die es für erheblich hält. Das LFA. hätte also den Steuerpflichtigen zu einer Äußerung darüber veranlassen müssen, ob in dem von ihm angegebenen Vermögen auch solches der Ehefrau steckt und welche Vermögensgegenstände das sind.

Es könnte in Frage kommen, ob die Ehefrau, wenn sie auch mit Wirkung vom 11. Nov. 1918 die französische Staatsangehörigkeit erlangt hat, nicht nebenher die Staatsangehörigkeit des Beschwerdeführers behalten hat und von diesem Gesichtspunkt aus als persönlich steuerpflichtig zu behandeln ist. Das ist aber zu verneinen. Denn Personen, die nach § 1 der Anlage zu Art. 54 die französische Staatsangehörigkeit wiedererlangen, sollen damit die deutsche verlieren. So ist denn auch im Art. 91 für Polen besonders bestimmt, daß der Erwerb der polnischen Staatsangehörigkeit unter Verlust der deutschen geschehe, und Art. 278 bestimmt, daß die ehemaligen Reichsangehörigen auf Grund der neuerworbenen Staatsangehörigkeit in jeder Richtung von ihrer Pflicht gegenüber dem Heimatstaate zu entbinden sind, was aber nicht ausschließt, daß früher entstandene Pflichten zu erfüllen sind. Soweit die Ehefrau etwa nach deutschem Staatsrecht die deutsche Reichsangehörigkeit behalten haben würde, ist dieser Rechtszustand durch den Friedensvertrag außer Kraft gesetzt.

Daß eine getrennte Veranlagung der Eheleute trotz § 16 des RNotOG. zulässig ist, ergibt sich ebenfalls aus diesen Ausführungen. Überdies ist Voraussetzung für die Zusammenrechnung des Vermögens der Ehegatten, daß beide persönlich steuerpflichtig sind (vgl. v. Breunig, Reichsnotopfergesetz § 16 Anm. 3; Friedmann-Wrzesziński, § 16 Anm. 3; Fürnrohr, § 16 Anm. 4).

Bei freier Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif. Es bleibt noch festzustellen, welcher Teil des Vermögens auf die Ehefrau des Steuerpflichtigen fällt. Danach ist das Notopfer neu zu berechnen. Entsprechend dem Wesen des Arrestes als einer einstweiligen Maßregel genügt aber eine annähernde Feststellung (RFH. 5, 140). Das LFA., an das die Sache zurückgeht, wird ferner über das Vorhandensein eines Arrestgrundes gemäß den in der Rechtsbeschwerde darüber neu aufgestellten Behauptungen in eine Erörterung einzutreten haben. Auch wird zu berücksichtigen sein, daß die Aufrechterhaltung des Arrestes nur soweit zulässig ist, als nicht der Steuerbescheid selbst vollstreckbar ist (RFH. 4, 3).

(RFH., III. Sen., 26. Sept. 1921, III A 142/21, S.)

× 14. GrErwStG. § 5, § 8 Abs. 1 Ziff. 9.

1. Die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren ist neben der Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot als Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 5 Abs. 3 anzusehen.

2. Die BefrVorschr. des § 8 Ziff. 9 gilt auch für schuldrechtliche Veräußerungsgeschäfte, insbesondere auch für die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren. †)

Am 2. Okt. 1919 blieb der Beschwerdeführer bei der Zwangsversteigerung der Besitzung des H. Meistbietender mit einem Gebot von 90 400 ℳ, wovon 400 ℳ auf das Zubehör entfallen sollten. Am 30. Okt. 1919 trat er seine Rechte aus dem Meistgebot an die Gemeinde B. ab, wogegen diese die Verpflichtungen aus dem Meistgebot übernahm, ein weiteres Entgelt für die Abtretung wurde nicht vereinbart. Am selben Tage erteilte das Notariat als Versteigerungsbehörde der Gemeinde den Zuschlag. Nachdem diese zunächst durch Steuerbescheid vom 14. April 1920 „für den Übergang des Eigentums von den H.schen Erben an sie" zu einer Grunderwerbsteuer von 3000 ℳ veranlagt war, forderte das FA. durch Steuerbescheid v. 24. Dez. 1920 von dem beschwerdeführenden Verein einen gleich hohen Steuerbetrag ein,

---

Zu 14. 1. Auf die von verschiedenen Seiten gegen die frühere Entscheidung gerichteten Angriffe ist der RFH. nach eingehender Prüfung derselben bei seiner Auffassung verblieben. Die neue Entscheidung ist sonach als eine endgültige zu betrachten. Es ist nunmehr zwecklos, auf die Fragen noch einmal einzugehen. Der Besprecher muß sich die Beschränkungen auferlegen, die der Präsident des RFH. in JW. 1921, 725 für solche Fälle mit gutem Grunde empfohlen hat; nur wenn es sich um wirtschaftlich bedeutsame Fragen handeln würde, brauchte die Kritik vor diesen Schranken nicht Halt zu machen. So liegt der Fall nicht. Also: causa finita est. Hinzugefügt darf aber werden, daß die erschöpfende Würdigung der Gegengründe, wie sie in den Rechtssprüchen höchster Gerichtshöfe nicht immer zu finden ist, geeignet ist, das Vertrauen zur Rechtsprechung zu erhöhen, gleichgültig wie man sich zu den Ergebnissen selbst stellt.

2. Die Befreiungsvorschrift des § 8 Nr. 9 GrErwStG., die nur von Grundstücksübertragungen spricht, wird mit Recht auch auf schuldrechtliche Veräußerungsgeschäfte bezogen. Es ist daher von der grundlegenden Auffassung des RFH. aus folgerichtig, sie auch auf die Abgabe des Meistgebotes zu erstrecken, sofern es zufolge der Abtretung zu einem grunderwerbssteuerpflichtigen Geschäfte wird. Von selbst versteht sich ferner, daß das Vorhandensein des Befreiungsgrundes aus der Person des Meistbietenden zu beurteilen ist. Unabhängig hiervon kann natürlich in Frage kommen, ob auf die durch den Zuschlag begründete Grunderwerbssteuer ein Befreiungsgrund zutrifft.

M. Stillschweig, Berlin.

und zwar nach dem Wortlaut des Bescheids „für den Übergang des Eigentums von den H.schen Erben an den Darlehnskassenverein M.". Einspruch und Berufung des Vereins blieben ohne Erfolg. Während das FA. in den Gründen des Einspruchsbescheids die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot als den Rechtsvorgang ansah, für den der Verein die mit Bescheid v. 24. Dez. 1920 eingeforderte Steuer zahlen sollte, geht die Vorinstanz in der angefochtenen Entsch. davon aus, daß die streitige Grunderwerbsteuer gemäß § 5 Abs. 3 in Verb. mit Abs. 4 Ziff. 4 des GrErwStG. für die Abgabe des Meistgebots durch den Beschwerdeführer angefordert sei. Sie führt sodann aus, dieses Meistgebot sei als ein — entgeltliches — Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs 1 anzusehen und deshalb nach § 5 Abs. 3 selbst dann steuerpflichtig, wenn das nachfolgende Abtretungsgeschäft, das zum Eigentumsübergange geführt habe, ein unentgeltliches wäre; auch die Befreiungsvorschrift des § 8 Ziff. 9 könne auf die Abgabe des Meistgebots keine Anwendung finden; diese Vorschrift käme nur in Frage für den Eigentumsübergang auf die Gemeinde und die Weiterveräußerung an einzelne Siedler; sie gelte aber als eng auszulegende Ausnahmebestimmung nicht für ein Zwischengeschäft der vorliegenden Art; im übrigen seien aber auch die sonstigen Voraussetzungen des § 8 Ziff. 9 nicht gegeben, weil einmal die Gemeinde keine planmäßige Siedlungstätigkeit entfalte und auch im vorliegenden Falle das Anwesen nicht zu Siedlungszwecken erworben habe und weil ferner die Satzung des Beschwerdeführers (§ 57 Abs. 2 ff.) keine Gewähr dafür biete, daß bei der Auflösung des Vereins der etwaige Vermögensrest für gemeinnützige Zwecke verwendet werde, indem Raiffeisenschen Spar- und Darlehnskassenvereine, für die das Restvermögen satzungsgemäß 30 Jahre lang aufbewahrt werden müsse, keine gemeinnützigen Unternehmungen im Sinne der Steuergesetze darstellten.

Hiergegen richtet sich die Rechtsbeschwerde.

Das Rechtsmittel ist nicht begründet.

Grundlage des schwebenden Rechtsmittelverfahrens ist der Steuerbescheid v. 24. Dez. 1920. Dieser läßt, trotzdem er unrichtig von einem „Eigentumsübergang" an den Darlehnskassenverein U. spricht, doch aus dieser Bezeichnung des Vereins als Erwerbers mit hinreichender Deutlichkeit erkennen, daß die Abgabe des Meistgebots durch den Verein zum Gegenstand der Besteuerung gemacht ist. Da auch die Vorinstanz den Steuerbescheid mit Recht in vorstehendem Sinne ausgelegt hat, ist die abweichende Auslegung, die dem Einspruchsbescheide des FA. zugrunde liegt, für die auf die Rechtsbeschwerde zu treffende Entscheidung ohne Bedeutung.

Der erkennende Senat hat nun bereits in seinem Urteil vom 4. Febr. 1921 (RFH. 5, 154) und ebenso in seinem nicht veröffentlichten Urteil v. 4. März 1921 (II A 108/21) sich dahin ausgesprochen, daß in einem Zwangsversteigerungsverfahren nicht nur die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot, entsprechend der ausdrücklichen Vorschrift des § 5 Abs. 4 Ziff. 4 des GrErwStG., sondern auch die Abgabe des Meistgebots selbst als ein Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 anzusehen sei. Diese Entscheidung ist im Schrifttum von verschiedenen Seiten bekämpft worden. Vgl. insbesondere „Zeitgemäße Steuerfragen" 1921, 210 (Ott), JW. 1921, 601 (Stillschweig); 1066 (Heinitz); 1068 (Ihde); 1126 (Hagelberg). Zu vgl. auch Lindemann in den „Zeitgemäßen Steuerfragen" 1920, 165. Es wird der Auffassung des erkennenden Senats gegenüber geltend gemacht, die Abgabe des Meistgebots könne einerseits rechtsbegrifflich nicht ein zur Übertragung des Eigentums verpflichtendes Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs. 1 darstellen und gehöre andererseits auch nicht zu den im § 5 Abs. 4 erschöpfend aufgezählten Geschäften, die ohne Rücksicht auf ihre rechtliche Natur als Veräußerungsgeschäfte i. S. des § 5 Abs. 1 behandelt werden sollen; wenn ferner im § 5 Abs. 4 Ziff. 4 die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot in den Kreis der Veräußerungsgeschäfte einbezogen sei, so folge auch daraus nicht, daß die Abgabe des Meistgebots selbst ebenfalls ein Veräußerungsgeschäft sein müsse; die Vorschrift des § 5 Abs. 4 Ziff. 4 sei gegeben für den keineswegs seltenen Fall, daß eine Mehrheit von Abtretungen vorliege, oder den gleichliegenden Fall, daß der Meistbietende erkläre, für einen anderen geboten zu haben, und dieser andere dann die Rechte aus dem Meistgebot einem Dritten abtrete; sie sei daher auch dann, wenn man die Abgabe des Meistgebots nicht als Veräußerungsgeschäft betrachte, keineswegs, weil die Abtretung als das letzte Glied der Kette mit Rücksicht auf § 5 Abs. 3 steuerfrei bleibe, gegenstandslos oder überflüssig; endlich werde auch bei der von dem erkennenden Senat vertretenen Auffassung der bis zum Inkrafttreten des Grunderwerbsteuergesetzes auf Grund der damaligen Stempelgesetzgebung vorhanden gewesene Rechtszustand hinsichtlich der Grundwechselabgabe nicht etwa fortgesetzt, sondern erheblich zuungunsten der Steuerpflichtigen geändert.

Der Senat hat unter Berücksichtigung der vorstehenden Einwendungen seinen Rechtsstandpunkt einer Nachprüfung unterzogen, aber keinen Anlaß gefunden, von ihm abzugehen.

Was zunächst den früheren Rechtszustand angeht, so erhob das RStempG. v. 15. Juli 1909 im Anschluß an die preuß. Stempelgesetzgebung die Grundwechselabgabe in Form eines Urkundenstempels in erster Linie von den schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäften (TarNr. 11 a) und nur in Ermangelung eines solchen von den sachenrechtlichen Auflassungserklärungen (TarNr. 11 b). Abgesehen von letzteren waren stempelpflichtig: „Kauf- und Tauschverträge und andere entgeltliche Veräußerungsgeschäfte, einschließlich der gerichtlichen Zwangsversteigerungen". Dabei trat nach § 78 (84) des RStempG. die Pflicht zur Entrichtung zur Abgabe ein bei der Zwangsversteigerung mit der Erteilung des Zuschlags, bei der Auflassung mit der Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch. Daneben waren auch bereits, um Stempelumgehungen zu verhüten, die jetzt im § 5 Abs. 4 Ziff. 1—4 des GrErwStG. aufgeführten rechtsgeschäftlichen Erklärungen, insbesondere auch die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot und die Erklärung des Meistbietenden, für einen anderen geboten zu haben, für stempelpflichtig erklärt. Diese Abtretung und die ihr gleichgestellte Erklärung blieben allerdings stempelfrei, sofern sie im Versteigerungstermine selbst erfolgten, oder sofern ein Gläubiger Meistbietender war, dem eine durch ein geringeres Gebot nicht oder nicht völlig gedeckte Hypothek, Grundschuld oder Rentenschuld zustand. Wenn keiner dieser beiden Befreiungsgründe vorlag, war aber schon bei einer nur einmaligen Abtretung ein doppelter Stempel (für die Abtretung und für den Zuschlag) zu entrichten. In Abweichung von dieser Stempelgesetzgebung hat nun das Grunderwerbsteuergesetz (§§ 1, 4) im Anschluß an das Zuwachssteuergesetz die Grundwechselabgabe grundsätzlich an den dinglichen Eigentumsübergang geknüpft und die diesem Eigentumsübergange vorausgehenden schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfte sowie die ihnen im § 5 Abs. 4 gleichgestellten rechtsgeschäftlichen Erklärungen nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 und 3 für steuerpflichtig erklärt. Danach bleibt nach Eintritt eines dinglichen Rechtsüberganges auf jeden Fall steuerfrei dasjenige nicht länger als ein Jahr zurückliegende schuldrechtliche Grundgeschäft, aus dem der neue Eigentümer einen Anspruch auf diesen Eigentumserwerb erlangt hatte, das also insofern durch den Eigentumsübergang zur Ausführung gekommen ist.

Hat nun im Zwangsversteigerungsverfahren der Meistbietende seine Rechte aus dem Meistgebot an einen anderen abgetreten und ist dieser dann durch den Zuschlag nach §§ 81, 90 des ZwVerstG. Eigentümer des Grundstücks geworden, so kann nur die Abtretung als das nach § 5 Abs. 3 des GrErwStG. steuerfrei bleibende Veräußerungsgeschäft angesehen werden. Wäre also die Abgabe des Meistgebots selbst nicht als Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 anzusehen, so würde für Rechtsvorgänge, die nach dem früheren Stempelrechte zu einer zweimaligen Erhebung des Reichsstempels für Grundstücksübertragungen geführt haben, jetzt unter der Herrschaft des Grunderwerbsteuergesetzes nur eine einmalige Steuer für den Zuschlag selbst zu erheben sein. Ein solches Ergebnis ist unvereinbar mit der unverkennbaren Absicht des Gesetzgebers, durch das Grunderwerbsteuergesetz den Grundwechsel in jeder Form in weiterem Umfang zu besteuern, als es nach der früheren Stempelgesetzgebung der Fall war. Richtig ist allerdings, wie Stillschweig a. a. O. ausführt, daß nach dem früheren Rechte bei einer einmaligen Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot der Stempel dann nur einmal (für den Zuschlag) zum Ansatz kam, wenn für die Abtretung und die ihr gleichgestellte Erklärung einer der oben angeführten zwei Befreiungsgründe vorlag. Es mag auch zugegeben werden, daß diese vom Gesetze begünstigten Fälle häufig vorkamen. Trotzdem muß es als ausgeschlossen bezeichnet werden, daß der Gesetzgeber den Willen gehabt habe, in den ebenfalls durchaus nicht seltenen Fällen, wo der Meistbietende am Zwangsversteigerungsverfahren nicht als Gläubiger beteiligt war und erst nach dem Versteigerungstermine seine Rechte abtrat oder erklärte, für einen anderen geboten zu haben, im Gegensatze zum früheren Stempelrecht die Grundwechselabgabe nur noch einmal zu erheben. Gerade in diesen Fällen wäre eine Einschränkung der Steuerpflicht am wenigsten durch wirtschaftliche Bedürfnisse gerechtfertigt gewesen. Wenn die oben erwähnte Befreiungsvorschrift des Reichsstempelgesetzes in das Grunderwerbsteuergesetz nicht übernommen und infolgedessen in den von ihr begünstigten Fällen jetzt bei einer gleichzeitigen Steuerpflichtigkeit der Abgabe des Meistgebots eine Erweiterung der Steuerpflicht im Zwangsversteigerungsverfahren gegenüber dem früheren Rechtszustand eingetreten ist, so ist diese Erweiterung vom Gesetzgeber gewollt, wie ja auch außerhalb des Zwangsversteigerungsverfahrens in den Fällen des § 5 Abs. 4 Ziff. 1—3 des GrErwStG. die Steuerpflichtigkeit der nachträglichen Übertragungen und Erklärungen nicht mehr, wie nach dem früheren Stempelrecht, ausgeschlossen werden kann durch den Nachweis, daß der aus dem ersten Veräußerungsgeschäfte berechtigte Erwerber dieses Geschäft auf Grund eines Vollmachtauftrags oder als Geschäftsführer ohne Auftrag abgeschlossen habe. Der Gesetzgeber hat eben den wirtschaftlichen Bedürfnissen, die diesen Befreiungsvorschriften zugrunde lagen, die weitere Berücksichtigung versagt und dem als Hypothekengläubiger eingetragenen Meistbietenden nur noch hinsichtlich der Berechnung der von ihm zu entrichtenden Steuer im § 14 des GrErwStG. gewisse Vergünstigungen gewährt. — Im übrigen wird von Stillschweig a. a. O. die ganze Fragestellung verschoben, wenn er auszuführen sucht, daß nach dem Grunderwerbsteuergesetze die einfache Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot in jedem Falle steuerfrei bleiben müsse: denn daß diese Abtretung an sich ein steuerpflichtiges Veräuße-

rungsgeschäft i. S. des § 5 darstellt, kann nach § 5 Abs. 5 Ziff. 4 ebensowenig bestritten werden, wie die daraus nach § 5 Abs. 3 sich ergebende Folge, daß sie steuerfrei bleiben muß, wenn sie zum Eigentumsübergang auf den Zessionar geführt hat. Das aber ist, wie bereits ausgeführt, der Fall, wenn es sich um die einzige oder um die letzte von mehreren Abtretungen handelt und dem Zessionar oder dem letzten Zessionar der Zuschlag erteilt ist. In dieser Beziehung kann den abweichenden Auffassungen von Heinitz a. a. O. und Lindemann a. a. O., die beide, von dem richtigen Empfinden geleitet, daß eine nur einmalige Steuererhebung in den angegebenen Fällen den Absichten des Gesetzes zuwiderliefe, jede Abtretung der Rechte aus dem Meistgebote neben dem Zuschlag für steuerpflichtig erklären, nicht beigetreten werden. Lindemann sucht auszuführen, daß neben der besonders für steuerpflichtig erklärten Abtretung „die Gesamtheit der im Versteigerungstermin bis zur Verkündung des Zuschlags abgegebenen Willenserklärungen" als ein zur Übertragung des Eigentums verpflichtendes Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 anzusehen sei und daß dieses Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs. 3 zum Eigentumsübergange geführt habe. Dabei ist jedoch nicht erfindlich, welche Erklärung außer der Abgabe des Meistgebots und der Abtretung noch zu der Gesamtheit von Willenserklärungen, die zum Eigentumsübergange (Zuschlag) geführt haben, gehören könnte; wenn die Abgabe des Meistgebots zum Zuschlag geführt haben sollte und daher nach § 5 Abs. 3 steuerfrei bleiben müßte, so könnte auch jedenfalls nicht die ihr nachfolgende Abtretungserklärung nach § 5 Abs. 3 steuerpflichtig werden. Heinitz a. a. O. nimmt zwar an, daß der Zuschlag auf dem Meistgebot beruhe, will dieses aber trotzdem nicht als Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 gelten lassen. Danach würde also bei der Zwangsversteigerung ein Veräußerungsgeschäft, das i. S. des § 5 Abs. 3 zu dem im Zuschlage liegenden Eigentumsübergange geführt hätte und dieserhalb steuerfrei wäre, überhaupt nicht vorhanden sein. Auch dieses erscheint nicht möglich.

Hiernach bleibt, wenn man nicht zu einem dem Willen des Gesetzgebers zweifellos widersprechenden Ergebnis gelangen will, nur die Annahme übrig, daß der Gesetzgeber unter den Veräußerungsgeschäften i. S. des § 5 auch die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren hat verstanden wissen wollen. Die gegen diese Auffassung aus dem Wortlaut des § 5, insbesondere aus der rechtlichen Natur der Abgabe des Meistgebots, etwa herzuleitenden Bedenken müssen um so mehr zurücktreten, als anerkanntermaßen die neuen Steuergesetze mit besonderer Eile entworfen und beraten sind, so daß die aus dem bloßen Wortlaut zu ziehenden Folgerungen jedenfalls nicht in vollem Umfang haben übersehen werden können. Wäre die Rechtsauffassung des Senats mit dem Wortlaut des § 5 tatsächlich nicht vereinbar, dann würde gleichwohl dem wahren Willen des Gesetzgebers in einer über den Wortlaut des Gesetzes hinausgehenden Auslegung Geltung verschafft werden müssen. In diesem Sinne hat sich der erkennende Senat bereits in seiner Entsch. v. 19. Nov. 1920 (RFH. 4, 45) im Anschluß an die vom RG. im Urteil v. 7. Okt. 1919 (RG. 96, 326) aufgestellten Grundsätze ausgesprochen.

Des weiteren ist aber der Senat aus den in seinem Urteil v. 4. Febr. 1921 (RFH. 5, 154) dargelegten Gründen der Auffassung, daß die Steuerpflichtigen der Abgabe des Meistgebots mit der ganzen Fassung des § 5 keineswegs unvereinbar ist. Daß die mit der Erteilung des Zuschlags abschließende Zwangsversteigerung nicht ein bürgerlich-rechtliches Veräußerungsgeschäft enthält, ist zweifellos richtig. Ebensowenig läßt sich aber im Hinblick auf die oben geschilderte Entwicklung der den Grundstückswechsel betreffenden Steuergesetzgebung in Abrede stellen, daß das Grunderwerbsteuergesetz grundsätzlich den Eigentumswechsel im Zwangsversteigerungsverfahren steuerlich nicht anders behandeln will, als den Eigentumsübergang, der im Wege der freiwilligen Veräußerung nach bürgerlichem Rechte herbeigeführt wird. Diese gleiche Behandlung muß aber dazu führen, in steuerlicher Hinsicht die Abgabe des Meistgebots nicht dem bürgerlich-rechtlichen Vertragsangebote, sondern der Vertragsannahme und den Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren, mit dem das Eigentum kraft Gesetzes auf den Ersteher übergeht, nicht der bürgerlich-rechtlichen Vertragsannahme, sondern der zum Zwecke der Vertragserfüllung durch Auflassung und Eintragung in das Grundbuch erfolgenden dinglichen Übereignung gleichzustellen. Wenn auch der Anspruch des Meistbietenden auf Übertragung des Eigentums durch richterlichen Zuschlagsbeschluß kein rein bürgerlich-rechtlicher und auch kein unbedingter ist, sondern z. B. bei einer Einstellung des Verfahrens infolge Zurücknahme des Versteigerungsantrags wegfällt, so kann auch der durch ein bürgerlich-rechtliches Veräußerungsgeschäft begründete Anspruch auf Übertragung des Eigentums durch Auflassung an Bedingungen geknüpft sein, und im übrigen hat ja das Gesetz die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot ausdrücklich als Veräußerungsgeschäft anerkannt, obwohl in solchem Falle der Anspruch des Zessionars nicht anders geartet ist als der Anspruch des Meistbietenden. Allerdings wäre der Wille des Gesetzgebers klarer zum Ausdruck gekommen, wenn er im § 5 Abs. 4 des GrErwStG. das Meistgebot ebenfalls besonders aufgeführt hätte. Aus der Unterlassung können aber keinesfalls zwingende Schlüsse in dem Sinne gezogen werden, daß er die Abgabe des Meistgebots nicht als Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 habe behandeln wollen. Sie mag ihren Grund darin haben, daß in den Stempelgesetzen das gerichtliche Zwangsversteigerungsverfahren von Anfang an hinsichtlich der Stempelpflichtigkeit den jetzt im § 5 Abs. 1 gedachten eigentlichen Veräußerungsgeschäften (Kauf- und Tauschverträge und andere entgeltliche Veräußerungsgeschäfte „einschließlich der gerichtlichen Zwangsversteigerungen") zugerechnet wurde, ehe noch zur Vermeidung von Stempelumgehungen die jetzt im § 5 Abs. 4 aufgeführten sogenannten Zwischengeschäfte für stempelpflichtig erklärt waren.

Was die praktische Bedeutung der Vorschrift des § 5 Abs. 4 Ziff. 4 angeht, so kann zugegeben werden, daß eine mehrfache Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot zuweilen vorkommt und daß daher diese Vorschrift auch dann nicht ganz bedeutungslos sein würde, wenn die Abgabe des Meistgebots selbst nicht als Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 anzusehen wäre. Gleichwohl vermag der Senat nicht anzuerkennen, daß der Gesetzgeber bei Aufnahme dieser Bestimmung lediglich den immerhin ziemlich seltenen Fall einer mehrfachen Abtretung im Auge gehabt und demgemäß die Abtretung nur zu dem Zwecke zu einem Veräußerungsgeschäfte erklärt habe, um damit die Steuerpflicht für weitere vorausgegangene Abtretungen oder ihr gleichstehende Erklärungen zu begründen. Will man nicht annehmen, daß die Bestimmung ohne besondere Erwägungen und namentlich ohne Berücksichtigung der sich aus § 5 Abs. 3 für sie ergebenden Folgen lediglich deshalb in dieses Gesetz ebenso wie in das ZuwStG. v. 14. Febr. 1911 aufgenommen ist, weil sie schon in den früheren Stempeltarifen enthalten war, so liegt jedenfalls viel näher die Annahme, daß der Gesetzgeber schon beim Vorliegen nur einer Abtretung eine Mehrheit von Veräußerungsgeschäften als vorhanden vorausgesetzt und damit also auch die Abgabe des Meistgebots als ein selbständiges Veräußerungsgeschäft angesehen habe.

Für das Zuwachssteuergesetz, das dem Grunderwerbsteuergesetze vielfach zum Vorbild gedient hat, hat auch das preuß. OVG. in den Urteilen v. 27. Febr. 1913 (Amtl. Mitt. S. 131) und v. 26. März 1915 (Amtl. Mitt. S. 137) den hier für das Grunderwerbsteuergesetz vertretenen Standpunkt eingenommen. Es fehlt an jedem Grund für die Annahme, daß der Gesetzgeber im Grunderwerbssteuergesetz in der streitigen Frage eine vom Zuwachssteuergesetz abweichende Regelung habe treffen wollen. Die Gegner der hier vertretenen Auffassung meinen, der Senat könne sich auf die Entsch. des preuß. OVG. zum Zuwachssteuergesetze nicht berufen, denn diese gründeten sich auf den § 27 des ZuwStG. und eine ihm gleiche Vorschrift sei dem Grunderwerbsteuergesetze fremd. Diese Ausführung übersieht, daß es nicht darauf ankommen kann, aus welchen Gründen das OVG. zu seiner Auslegung des § 5 Abs. 3 Ziff. 4 des ZuwStG. gelangt ist. Entscheidend ist allein, daß der § 5 Abs. 3 Ziff. 4 des ZuwStG. durch das preuß. OVG. zur Zeit der Aufstellung und Beratung des Grunderwerbsteuergesetzes als das Meistgebot in sich begreifend ausgelegt und die Praxis der Behörden in diesem Punkte seit Jahren fest und einheitlich war. Die Begründung zu § 5 des GrErwStG. (Nr. 374 der Druckf. der NatVers. S. 19) sagt klipp und klar: „§ 5 des Entwurfs ist gleich § 5 des Zuwachssteuergesetzes", und gibt damit ganz zweifelsfrei zu erkennen, daß der § 5 auch hinsichtlich der Behandlung des Meistgebots die gleiche Auslegung erfahren solle, wie sie für den § 5 des ZuwStG. feststand. Dazu kommt aber weiter, daß der Entwurf zum Grunderwerbsteuergesetz einen § 15 enthielt, der dem § 27 des ZuwStG. entsprach und insbesondere in seinem Abs. 2, wörtlich übereinstimmend mit dem Abs. 2 des § 27 des ZuwStG., aussprach: „Als Rechtsgeschäfte im Sinne des Abs. 1 sind auch Vorgänge der im § 5 Abs. 3 (jetzt Abs. 4) bezeichneten Art, sowie die Abgabe des Meistgebots anzusehen." Wenn dieser § 15 mit seinem Abs. 2 von dem Ausschuß der NatVers. gestrichen worden ist, so hatte dies keineswegs seinen Grund darin, daß die Gleichstellung des Meistgebots mit den Rechtsvorgängen im § 5 Abs. 3 (jetzt Abs. 4) gemißbilligt worden wäre. Die Streichung erfolgte vielmehr (siehe den Ausschußber. Nr. 774 S. 3), weil die grundlegenden Bestimmungen in den §§ 5 und 15 des Entwurfs nicht klar genug erschienen, deshalb die Abs. 1 und 2 des § 5 eine andere Fassung erhielten, in die der § 15 mit aufging, und § 15 neben dem neuen § 5 für entbehrlich gehalten wurde. Diese Entstehung des § 5 beweist unwiderleglich, daß die Gesetzgeber das Meistgebot, genau so wie die Praxis im Zuwachssteuergesetze, zu den Veräußerungsgeschäften i. S. des § 5 Abs. 4 gerechnet wissen wollten.

Nach vorstehenden Ausführungen hat die Vorinstanz das von dem Beschwerdeführer am 2. Okt. 1919 abgegebene Meistgebot mit Recht als ein grundsätzlich nach § 5 des GrErwStG. steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft angesehen. Aber auch das Vorhandensein der Voraussetzungen für die von dem Beschwerdeführer beanspruchte Steuerfreiheit auf Grund des § 8 Abs. 1 Ziff. 9 ist in dem angefochtenen Urteil mit Recht verneint worden. Steuerfrei sind nach dieser Vorschrift u. a. solche Grundstücksübertragungen, die der Besiedelung des platten Landes zu dienen bestimmt sind, wenn als Erwerber solche Personenvereinigungen beteiligt sind, die sich mit dem vorgenannten Zwecke befassen, und deren Satzung außerdem den im Satz 2 des § 8 Ziff. 9 gestellten Anforderungen genügt. Die Anwendung dieser Befreiungsvorschrift auf den Beschwerde-

führer ist nun allerdings nicht schon, wie die Vorinstanz anzunehmen scheint, um deswillen ausgeschlossen, weil das Meistgebot nicht zum Übergang des Eigentums auf den Beschwerdeführer geführt hat und insofern nur ein sogenanntes Zwischengeschäft darstellt. Nicht nur der nach §§ 1, 4 des GrErwStG. steuerpflichtige dingliche Eigentumsübergang, sondern auch ein nach § 5 an sich steuerpflichtiges schuldrechtliches Veräußerungsgeschäft, insbesondere auch die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren, muß nach § 8 Ziff. 9 steuerfrei bleiben, wofern nur die sonstigen dort bezeichneten Voraussetzungen gegeben sind. Demzufolge kommt es im vorliegenden Falle nicht darauf an, ob die an dem Meistgebot unbeteiligte Gemeinde eine planmäßige Siedlungstätigkeit, wie die Vorinstanz feststellt, nicht entfaltet hat. Voraussetzung der Steuerfreiheit ist vielmehr zunächst, daß der an dem Meistgebot als Erwerber beteiligte Beschwerdeführer damals sich mit der Besiedlung des platten Landes befaßte, d. h. diese Besiedlung planmäßig betrieb, mochte dieser Zweck auch nicht satzungsmäßig festgelegt sein und von ihm auch nicht ausschließlich, sondern nur in Verbindung mit anderen Zielen verfolgt werden. Eine nur gelegentliche Betätigung auf diesem Gebiete würde dagegen einen Anspruch auf Steuerfreiheit nicht gewähren können. Weiterhin ist dieser Anspruch davon abhängig, daß der Beschwerdeführer gerade auch das Grundstück, für welches er das Meistgebot abgab, unmittelbar dem gedachten Zwecke widmen wollte. (Vgl. Urteil v. 21. Okt. 1921, RFH. 7, 133.) Die Vorinstanz hat nicht näher erörtert, ob alle vorstehenden Voraussetzungen bei dem Beschwerdeführer vorlagen. Seine Behauptungen boten dazu auch keinen Anlaß. Insbesondere ist aus der von ihm vorgelegten Satzung in dieser Beziehung nichts zu entnehmen. Wenn im § 3 unter e der Satzung bestimmt ist, daß seine Tätigkeit sich zu erstrecken habe auf die Bekämpfung des gemeinschaftlichen Handels mit Grundstücken und die zweckmäßige Beteiligung an der Entschuldung des Grundbesitzes, so ist dieser Zweck nicht gleichbedeutend mit einer Besiedlung des platten Landes.

Auf jeden Fall hat aber die Vorinstanz ohne Rechtsirrtum angenommen, daß die Satzung des Beschwerdeführers den Anforderungen, die im Satz 2 des § 8 Ziff. 9 gestellt werden, insofern nicht genügt, als bei Auflösung des Vereins der Rest des Vereinsvermögens nicht für gemeinnützige Zwecke bestimmt ist. Denn nach § 57 der Satzung fällt das Vermögen des aufgelösten Vereins zunächst an andere Vereine Raiffeisenscher Organisation, die sich in den nächsten 30 Jahren nach der Auflösung innerhalb des Vereinsbezirks bilden. Derartige Vereine verfolgen aber, wie alle Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, denen sie angehören, keine gemeinnützigen Zwecke; sie sind vielmehr, wie die Vorinstanz mit Recht betont, dazu bestimmt, den Erwerb und die Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs zu fördern, mag ihre Tätigkeit auch unter Umständen für die Allgemeinheit mittelbar von günstiger Wirkung sein.

(RFH., II Sen., Urt. v. 24. Jan. 1922, II A 494/21.)

× 15. 1. Veräußert jemand sein Grundstück an seinen Sohn und seine Schwiegertochter je zur Hälfte, so liegen an sich zwei Steuerfälle vor, die Erwerber haften nicht als Gesamtschuldner, der Sohn ist nach § 8 Abs. 1 Ziff. 4 GrErwStG. steuerfrei.

2. Erwerben zwei Eheleute ein bebautes Grundstück je zur Hälfte für zusammen 22000 ℳ, so ist bei keinem von beiden die steuerfreie Wertgrenze von 20000 ℳ überschritten. Entscheidend ist nicht der Wert des ganzen Grundstücks, sondern der des Teiles.

Frau P. verkaufte ein bebautes Grundstück an ihren Sohn und dessen Ehefrau, die Beschwerdegegner, für zusammen 22000 ℳ. Nachdem die Käufer je zur Hälfte als Eigentümer im Grundbuch eingetragen waren, zog das FA. die Erwerber zur Grunderwerbssteuer heran, indem es einen steuerpflichtigen Gesamtwert von 22000 ℳ zugrunde legte, davon eine Steuer auf 1320 ℳ berechnete, aber den Anteil des Ehemannes als Sohnes der Verkäuferin nach § 8 Abs. 1 Ziff. 1 frei von der auf ihn entfallenden Hälfte ließ.

Beide Erwerber legten Einspruch ein. Sie bezogen sich auf § 9 und beantragten, die Steuer von 660 ℳ auf 330 ℳ herabzusetzen, da auf die Ehefrau nur ein steuerpflichtiger Betrag von 11000 ℳ entfalle und auch sonst die Voraussetzungen des § 9 vorlägen. Der Einspruch wurde zurückgewiesen. Der Bezirksausschuß gab dem Antrag statt. Die vom FA. eingelegte Rechtsbeschwerde hatte keinen Erfolg.

Nach § 9 GrErwStG. wird die Steuer auf Antrag nur zur Hälfte erhoben, wenn der steuerpflichtige Betrag bei bebauten Grundstücken 20000 ℳ nicht übersteigt und wenn gewisse, hier gegebene, sonstige Voraussetzungen zutreffen. Streitig ist nur, ob der steuerpflichtige Betrag 20000 ℳ übersteigt oder nicht. Der Bezirksausschuß nimmt an, daß als steuerpflichtiger Betrag nur 11000 ℳ verstanden werden könne, da bezüglich der anderen 11000 ℳ, die auf den Ehemann P. entfallen seien, eine Steuerpflicht nicht bestehe. Das FA. dagegen führt aus: Unter steuerpflichtigem Betrage sei der gemeine Wert oder der Veräußerungspreis des veräußerten Grundstücks zu verstehen, wie er nach den allgemeinen Bestimmungen der §§ 11—13 der Versteuerung zugrunde zu legen sei. Eine Ermäßigung der Steuer, die wegen der besonderen Umstände des Einzelfalles eintrete, bleibe für die Frage, ob sich der steuerpflichtige Betrag innerhalb der die Ermäßigung zulassenden Grenze halte, außer Betracht. Ferner wären die Ehegatten, gleichwie bei Berechnung des Vermögens und des Einkommens auch in Ansehung der Bewilligung eines Veräußerungspreises als eine Einheit zu behandeln.

Das FA. steht auf einem grundsätzlich rechtsirrtümlichen Standpunkte: Es handelt sich hier um eine Veräußerung von Bruchteilseigentum. Frau P. hat ihrem Sohne eine ideelle Hälfte und ihre Schwiegertochter die andere ideelle Hälfte des Grundstücks übertragen, so daß die Eheleute Miteigentümer nach Bruchteilen geworden sind. Bruchteilseigentum steht aber rechtlich dem Alleineigentume gleich. Der Unterschied zwischen beiden Eigentumsarten liegt nicht in der Art, sondern in dem Umfang des Eigentumsrechts. Das Recht des einzelnen Miteigentümers ist nicht etwa ein neben das Eigentum sich stellendes und dieses belastendes Bruchteilsrecht, sondern es ist Eigentum (RGRKomm. zum BGB. § 1008 Anm. 1). Hieraus folgt zunächst, daß die Übertragung jedes einzelnen Bruchteils als ein besonderer Steuerfall zu behandeln ist. Für die Steuer haftet beim Erwerb von Bruchteilseigentum nur der Veräußerer und der Erwerber des Bruchteils (Amtl. Mitt. über die ZuwSt. 1914, 229), nicht etwa auch der andere Bruchteilseigentümer, gleichgültig, ob er seinen Bruchteil gleichzeitig erwirbt oder schon früher erworben hat oder erst später erwirbt. Der mehr oder minder zufällige Umstand, daß zwei oder mehr Personen von einem Alleineigentümer gleichzeitig Bruchteilseigentum erwerben, kann nicht dazu führen, sie als Gesamtschuldner haften zu lassen. Das FA. hätte also nicht beide Beschwerdegegner, sondern nur die Ehefrau zur Steuer heranziehen dürfen.

Betrachtet man aber jeden Bruchteilserwerb für sich, so ist jedenfalls nach dem Wortlaut des § 9 anzunehmen, daß der steuerpflichtige Betrag 20000 ℳ nicht übersteigt, da der Wert und Preis des von der Ehefrau erworbenen Bruchteils nur 11000 ℳ beträgt. Das entspricht aber auch dem Sinne des Gesetzes. Denn das Gesetz bezweckt, wie aus den Beratungen der Nationalversammlung hervorgeht, den Erwerb von Grundeigentum geringeren Umfanges durch minderbemittelte Personen zu begünstigen. Dieser Zweck kann aber ebensowohl erreicht werden, wenn jemand Bruchteilseigentum, wie wenn er Alleineigentum erwirbt. Es ist z. B. im wirtschaftlichen Erfolge dasselbe, wenn zwei Personen von einer Grundfläche je einen körperlichen Teil, wie wenn sie je einen ideellen Anteil von der Fläche erwerben. Daß hier Eheleute als Bruchteilserwerber aufgetreten sind, ändert nichts an dem Ergebnis. Namentlich ist es bedeutungslos, daß Eheleute in bezug auf die Größe des Vermögens und die Höhe des Einkommens wie eine Person behandelt werden. Denn das gilt nicht nur für Fälle, wie den vorliegenden, sondern auch für die Fälle, in denen nur ein Ehegatte, sei es als Erwerber von Alleineigentum oder von Bruchteilseigentum beteiligt ist. Das Gesetz bietet keinen Anhalt dafür, Eheleute anders zu behandeln als andere Personen, und der Umstand, daß der Erwerb beider Eheleute gleichzeitig erfolgt ist, kann ihre Rechtslage nicht verschlechtern gegenüber dem Zustand, daß zwischen dem Erwerbe beider eine mehr oder minder lange Zeitspanne liegt. Die vom FA. befürchtete Folgerung, daß beide Beschwerdegegner, wenn nicht § 8 Abs. 1 Ziff. 4 vorgelegen hätte, nach § 9 Steuerermäßigung hätten beantragen können, liegt durchaus i. S. des Gesetzes. Das ergibt sich auch aus § 9 Abs. 2, wonach die Ermäßigung wegfällt, wenn dieselbe Person innerhalb zweier Jahre durch verschiedene Rechtsvorgänge mehrere Grundstücke oder Grundstücksteile erwirbt und deren Wert bei bebauten Grundstücken zusammen höher ist als 20000 ℳ. Erwirbt z. B. ein Ehegatte ein Grundstück für 15000 ℳ und erwirbt der andere ein Jahr später ein Grundstück für 20000 ℳ oder mehr, so bleibt die Steuerermäßigung für den ersten Erwerb bestehen.

Die Entsch. des RFH. v. 10. März 1920 (RFH. 2, 174) kann nicht als Stütze der Ansicht des Bezirksausschusses dienen. Denn es ist jetzt nicht streitig, was unter dem steuerpflichtigen Betrage zu verstehen ist, sondern der Streit besteht darüber, auf welchen Gegenstand der steuerpflichtige Betrag zu beziehen ist, auf das

---

Zu 15. Die Rechtsgrundsätze, auf denen diese Entsch. beruht, entsprechen der herrschenden Lehre. Abweichender Ansicht ist allerdings Lindemann in Anm. 2 A a. E. zu § 9 GrErwStG. Er will bei Übertragung eines Grundstücks an mehrere Erwerber stets den Wert des ganzen Grundstücks zugrundelegen, auch wenn der Erwerb zu Miteigentum erfolgt. Mit Recht lehnt der RFH. diese Auffassung ab, da die Übertragung jedes Bruchteils als besonderer Steuerfall zu erachten ist. Betrachtet man i. S. des § 1 das Bruchteilseigentum als Eigentum und unterwirft man die Übertragung eines einzelnen Bruchteils der Grunderwerbsteuer, so muß man auch bei Anwendung des § 9 die Konsequenz ziehen. Letztere Vorschrift will den kleinen Mann bei dem Erwerb von Grundeigentum privilegieren; maßgebend ist also, welchen Grundbesitz er erwirbt, nicht wieviel Grundbesitz sonst noch vorhanden ist. Das Privileg ist subjektiv, nicht objektiv orientiert.

RA. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

ganze Grundstück oder nur auf den von der Ehefrau erworbenen Bruchteil. Wohl aber stehen mit Bezug auf § 1 Abs. 2 ZuwStG., an das sich § 9 GrErwStG. anlehnt, auf dem Standpunkt, daß die einzelnen Bruchteile je für sich zu betrachten sind, die Entsch. des Preuß. OVG. v. 1. Juli 1912 und v. 26. Sept. 1912 (Amtl. Mitt. 1912, 118, 120; OVG. 26, 33, 34) und des Bad. Verwaltungsgerichtshofs v. 16. April 1913 (Amtl.. Mitt. 1913, 179). Die die Rechtsprechung des Preuß. OVG. scharf bekämpfenden, vom Bad. Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesenen Ausführungen von Schwarz (Amtl. Mitt. 1912, 121) beschäftigen sich mehr mit der Frage der Teilveräußerung als den hier in Rede stehenden Zweifeln.

(RFH., II. Sen., Urt. v. 7. März 1922, II A 51/22.)

× 16. Zwischen offHG., die aus denselben Gesellschaftern bestehen und bei denen die Gesellschafter in derselben Weise beteiligt sind, sind Umsätze möglich und umsatzsteuerpflichtig. †)

Die Steuerpflichtige ist eine OHG. Sie ist für 1919 unter anderem mit 1 455 860 ℳ zur Umsatzsteuer herangezogen, die sie für Lieferungen an die OHG. R. eingenommen hat. Beide Handelsgesellschaften bestehen aus denselben Gesellschaftern, die an beiden Gesellschaften in gleicher Weise beteiligt sind. Wirtschaftlich ist die steuerpflichtige Firma nach den Angaben der Steuerpflichtigen die Fabrikationsabteilung, die Firma R. die Verkaufsabteilung eines einheitlichen Unternehmens.

Der Bezirksausschuß hat die Steuer für den angegebenen Betrag abgesetzt, weil die OHG. keine juristische Person sei, vielmehr die Träger der beiden Vermögen die Inhaber seien und zwischen diesen, weil sie identisch waren, ein Umsatz nicht stattfinden könne.

Dieser Auffassung ist nicht beizupflichten.

Der Bezirksausschuß hat seine Rechtsauffassung zwar darauf abgestellt, daß es sich bei den OHG. um Gebilde handelt, die keine juristischen Personen wären. Er scheint hiernach für den Fall, daß es sich um nach bürgerlichem Rechte selbständige Rechtssubjekte handelte, selber eine abweichende Meinung zu vertreten. Ob dies richtig ist, erscheint jedoch ohne weiteres selbstverständlich und es empfiehlt sich, vor Erörterung des besonderen Falles zu der Vorfrage Stellung zu nehmen, welchen Einfluß es für die steuerrechtliche Beurteilung hat, wenn jemand zwischen sich und dem Verkehr ein von ihm beherrschtes selbständiges Rechtssubjekt einschaltet. Das erscheint um so mehr angezeigt, als es wirtschaftlich keinen wesentlichen Unterschied macht, ob die Teilhaber einer OHG., die ein weiteres Unternehmen betreiben wollen, das von ihrem bisherigen Unternehmen rechtlich getrennt bleiben soll, hierzu eine neue OHG. eingehen oder sich z. B. der Rechtsform der GmbH. bedienen.

Rein wirtschaftlich betrachtet, könnte man dazu neigen, jemand, der sämtliche Anteile einer GmbH. oder sämtliche Aktien einer AG. besitzt und dadurch dieses Rechtsgebilde völlig beherrscht und seinen Willen bestimmt, unmittelbar als Inhaber des Sondervermögens zu behandeln. Auf diese Weise könnte man weiter dazu gelangen, Umsätzen und Leistungen zwischen dem Sondervermögen und dem Privatvermögen nur formelle Bedeutung zuzusprechen, wie sie etwa Verrechnungen und Buchungen zwischen rechtlich unselbständigen Abteilungen eines und desselben Unternehmens zukommt. Diese Betrachtungsweise wäre aber doch sehr einseitig und auch wirtschaftlich nicht zutreffend. Denn sie gilt nicht für die Haftung des Inhabers. Sobald die Frage aufgeworfen wird, was den Gläubigern des einen oder anderen Vermögens haftet und wie diese Haftung verwirklicht werden kann, macht sich der Unterschied, d. h. die rechtliche Sonderung der Vermögen, auch wirtschaftlich, und zwar nicht nur für den Gläubiger, sondern auch für den Inhaber geltend. Diese rechtliche Sonderung darf auch das Steuerrecht nicht außer acht lassen. Wo ausnahmsweise etwas anderes vorgeschrieben ist, vgl. § 3 GrErwStG. und gegebenenfalls § 5 RAbgO., handelt es sich um Sondervorschriften, die besondere Zwecke verfolgen. Sie dürfen nicht verallgemeinert werden, sondern zeugen umgekehrt dafür, daß sich jemand, der aus irgendwelchen Gründen, insbesondere zur Ausnutzung und Verbesserung seines Vermögens, zwischen sich und dem Verkehr eine neue selbständige Rechtsperson einschiebt, die er mit Vermögen ausgestattet, oder der das Weiterbestehen einer solchen von ihm wirtschaftlich aufgesogenen Rechtsperson zuläßt, auch steuerrechtlich die aus dieser Organisation entspringenden nachteiligen Folgen tragen muß, wie ihm andererseits auch die steuerrechtlichen Vorteile zugute kommen.

Dieser Grundsatz, der auch vom RG. mehrfach aufgestellt ist, vgl. besonders die Entsch. des 7. ZS. v. 19. April 1921 VII 388/1920, ist näher dahin zu bestimmen, daß die Frage, wann eine rechtlich selbständige Geschäftsperson eingeschoben sei, nach Steuerrecht, und zwar nach dem jeweilig einschlagenden Steuergesetze zu beurteilen ist.

Dies ist für den vorliegenden Fall entscheidend. Das Steuerrecht hat keinen für alle Steuergesetze geltenden Begriff der steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit. Auch § 86 Abs. 1, 2, §§ 52, 302 RAbgO.

Zu 16. In der Entsch. (RFH. 7, 207 ff.) zeigt sich wieder einmal der Unterschied der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Grundbegriffe. Die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit liegt für alle Gebiete des Zivilrechts fest; sie umfaßt physische und juristische Personen. Die steuerrechtliche Rechtsfähigkeit hat einen wechselnden Inhalt, soweit die Steuerrechtsfähigkeit nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen und Zweckvermögen in Betracht kommt. Die Entsch. betont mit Recht, daß das Steuerrecht keinen für alle Gesetze geltenden Begriff der steuerlichen Rechtsfähigkeit hat. § 86 RAbgO. ist nur eine Rahmenvorschrift, die die Folgen der steuerlichen Rechtsfähigkeit bestimmt. Ob Personenvereinigungen und Zweckvermögen ohne juristische Persönlichkeit überhaupt steuerrechtlich rechtsfähig, d. h. subjektiv steuerpflichtig sein können (in dieser Möglichkeit liegt der Unterschied gegenüber dem Zivilrecht), bemißt sich jeweils nach den Bestimmungen der einzelnen Steuergesetze (Mrozek § 79 [2, 6, 7, 8], § 86 [1]). Das Problem der steuerlichen Rechtsfähigkeit der OHG. ist sehr kompliziert (vgl. BankArch. XXI, 156 und 192). Die Entsch. geht davon aus, daß — was dem Zivilisten ohne weiteres nicht annehmbar zu sein scheint — diese steuerrechtliche Rechtsfähigkeit der OHG. nach einer Gruppe von Gesetzen gegeben sein kann, während nach einer anderen Gruppe die Steuerpflicht auf den einzelnen Mitgliedern der Personenvereinigung ruht. Nach dem geltenden Steuerrecht ist das unbestreitbar richtig, wenn auch ein System in der verschiedenen Behandlung nicht ohne weiteres erkennbar ist. Denn der Gedanke, die Steuerrechtsfähigkeit der OHG. für Einkommen- und Vermögenssteuer nicht anzuerkennen (§ 80 Abs. 2 RAbgO.) und sie für das Gebiet der Vermögensverkehrssteuern zu bejahen, ist nicht konsequent durchgeführt. Für das Gebiet der Einkommen- und Vermögensbesteuerung wird zwar im allgemeinen die steuerliche Selbständigkeit der OHG. nicht angenommen. Steuerpflichtig sind die Gesellschafter nach ihrem Einkommen aus oder ihrem Vermögensanteil an der Gesellschaft. Aber schon z. B. die Gewerbesteuer (Art. 4 BayrG. v. 27. Juli 1921) behandelt für ihr Gebiet die OHG. als steuerrechtlich selbständig rechtsfähig. Andererseits ist aber auf dem Gebiete der Vermögensverkehrssteuern die steuerliche Rechtsfähigkeit der OHG. nicht folgerichtig durchgeführt. Sie besteht nach der Rechtsprechung zwar für die Umsatzsteuer und Erbschaftssteuer (für letztere vgl. RFH. 2, 197; 7, 192; Steuer und Wirtschaft 1, 152/153); sie wird aber nicht angenommen für den Grundstückstempel nach Tarif 11, und das Grunderwerbsteuergesetz nach der Entsch. des RFH. 5, 182. Auf diesen beiden Gebieten wird auch bei OHG. mit § 80 Abs. 2 RAbgO. operiert. Mit Recht wird im BankArch. XXI, 156 bei Besprechung von RFH. 7, 22 betont, daß § 80 Abs. 2 auf dem ganzen Gebiet des Reichsstempelgesetzes bei Verträgen zwischen einer OHG. und ihren Gesellschaftern Geltung haben müßte, daß also Gegenstandswert nur der Bruchteil sein dürfte, der dem Anteil der anderen Gesellschafter entspricht. Die Schwierigkeit und Systemlosigkeit liegt eben darin, die Bestimmung des § 80 Abs. 2 RAbgO., die nicht allein eine Berechnungs- und Bewertungsbestimmung, sondern eine Bestimmung für die Entstehung von Steueransprüchen sein soll (RFH. 5, 182), zu vereinigen mit dem aus praktischen Gründen wohl mit Recht aufzustellenden Erfordernis der steuerlichen Selbständigkeit der OHG. für das Umsatzsteuer- und Erbschaftssteuergebiet (vgl. BankArch. XXI, 193). Diese Vereinigung ist m. E. der obigen Entsch. nicht gelungen. Denn der Satz „für das Umsatzsteuergesetz kommt sie (§ 80 Abs. 2) nicht zu Raum" ist keine Begründung. Die Entsch. wird aber getragen von den Erwägungen, die sich auf die Entstehungsgeschichte des Umsatzsteuergesetzes, insbesondere den § 12 Abs. 2 des alten Gesetzes (vgl. Mrozek § 79 Anm. 6) und die Natur der der Umsatzsteuer zugrunde liegenden zu besteuernden Tätigkeit stützen. Diese praktischen und Zweckmäßigkeitsgründe hätten in der Entsch. viel mehr betont werden sollen.

Bejaht man die Umsatzsteuerpflicht der OHG. als solcher (Böthke, BankArch. XXI, 194, hat Bedenken dagegen), so sind die Folgerungen der Entsch. unbestreitbar. Dann sind sowohl Lieferungen der Gesellschaft an die Gesellschafter, als auch Lieferungen an eine andere, wenn auch aus den gleichen Personen bestehende andere OHG. umsatzsteuerpflichtig (so auch Popitz I, 193). Nur darf letztere dann kein rechtlich unselbständiger Teil der ersteren, sondern muß eine rechtlich gesondert bestehende OHG. sein. Aus den Gründen am Schluß der Entsch. ist zu entnehmen, daß in diesem Falle mit Recht auch bei wirtschaftlicher Identität der Betriebe Umsatzsteuerpflicht der Lieferungen zwischen den beiden Gesellschaften anzunehmen ist. Praktisch können sich dann Schwierigkeiten für die Feststellung der Höhe der Lieferungen ergeben, wenn die Buchführung nicht getrennt gehalten ist; dann muß § 210 RAbgO. mit dem Schätzungsverfahren helfen.

Interessant sind die Schlußausführungen des Urteils, die bei Personenidentität der verschiedenen Gesellschaften die Möglichkeit der Steuerersparung gemäß § 7 UmsStG. andeuten, wenn die Lieferung direkt an die Kunden und nicht über Lager der Verkaufsgesellschaft geht. Dieses Problem ist ja in der letzten Zeit wiederholt erörtert worden (vgl. Steuerzeitung X, 515/16) mit dem Hinweis auf die Möglichkeit des § 5 RAbgO.

Daß Lieferungen zwischen verschiedenen Firmen eines Einzelkaufmanns nicht umsatzsteuerpflichtig sind, muß sich aus dem Gedanken ergeben, daß rechtliche Verschiedenheit der Lieferer verlangt wird (vgl. Popitz I, 193). Diese fehlt hier. (Anderer Ansicht Böthke, BankArch. XXI, 194 am Ende.)

RA. Dr. Lang, Nürnberg.

stellen nicht den Satz auf, daß Personenvereinigungen und Zweckvermögen ohne bürgerlich-rechtliche Rechtsfähigkeit steuerrechtlich rechtsfähig seien, sondern sie gehen davon aus, daß diese Gebilde in einzelnen Steuergesetzen als steuerrechtlich rechtsfähig anerkannt sind und ziehen hieraus die Folgerungen. Nun ist neben anderen Personenvereinigungen insbesondere die OHG. in den Steuergesetzen verschieden behandelt. Das Körperschaftssteuergesetz, das Einkommensteuergesetz, die Kriegsabgabengesetze behandeln die OHG. nicht als steuerrechtlich selbständiges Rechtssubjekt. Das Einkommen der OHG. ist Einkommen der Teilhaber. Ähnlich hat der RFH. entschieden, daß die Übertragung des Gesamthandeigentums von einer Miterbengemeinschaft auf eine von den Miterben gebildete OHG. keinen Eigentumswechsel i. S. von TarNr. 11 RStempG. darstelle, vgl. RFH. 6, 27, ähnlich für das GrErwStG. RFH. 5, 182, und damit für diese Gesetze, die ausdrücklich auf den Übergang des Eigentums, also einen rein bürgerlich-rechtlichen Rechtsvorgang abhalten, eine besondere steuerrechtliche Rechtsfähigkeit der OHG. verneint. Für das UmsStG. gilt dies nicht. Nach ihm, und zwar nach dem hier maßgebenden alten UmsStG. wie auch nach dem Gesetze von 1919, ist umsatzsteuerpflichtig, wer die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Das sind aber nicht die einzelnen Personen, die ja bei der OHG. und der Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein können, sondern die Personenvereinigung als solche, vgl. § 12 Abs. 2 UmsStG. 1918 und nunmehr § 86 Abs. 1, 2, § 302 RAbgO., weiter Popitz, Kommentar zum UmsStG., 2. Aufl., Bd. 1 S. 143, Scholz, Kommentar Bd. 1 S. 295 und die Begründung zum Entwurfe der RAbgO. S. 91, späterer Abdruck S. 105; auch RFH. 5, 47. Daß die Sache nicht so aufzufassen ist, als ob in erster Linie die beteiligten Personen und nur daneben die von ihnen gebildete Vereinigung als steuerpflichtig in Betracht käme, ergibt sich außer aus der Fassung, aus der Gleichstellung der Personenvereinigungen mit nicht rechtsfähigen Gebilden anderer Art, bei denen eine Beteiligung von Personen nicht in Frage kommt. Hiernach ist die in der Rechtslehre vertretene, aber auch für das bürgerliche Recht bestrittene Meinung, daß mangels Anerkennung als juristischer Persönlichkeit bei der OHG. nur die beteiligten Gesellschafter die Träger der Rechte und Pflichten seien, für die Umsatzsteuer abzulehnen. Umsatzsteuerpflichtig ist die OHG. als solche als steuerrechtlich selbständiges Rechtssubjekt.

Trifft dies zu, so sind auch die Umsätze der OHG. steuerrechtlich nicht lediglich Umsätze der an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter, sondern Umsätze der Gesellschaft. Das gilt zunächst für Umsätze zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern. § 80 Abs. 2 RAbgO. steht nicht entgegen. Die Vorschrift enthält zwar nicht nur eine Bewertungsvorschrift, sondern ihre Bedeutung reicht weiter. Sie stellt klar, daß Anteilsberechtigungen zur gesamten Hand an Grundstücken und industriellen Anlagen nicht als Kapitalvermögen, sondern als Grund- und Betriebsvermögen zu behandeln sind, und hat auch sonst, z. B. nach den oben angeführten Entscheidungen des RFH. für das Grunderwerbsteuergesetz Bedeutung. Für das Umsatzsteuergesetz kommt sie nicht zu Raum. Veräußert die OHG. an Dritte, so liegt steuerrechtlich nur ein Umsatz der Gesellschaft an Dritte vor; eine Umsatzsteuerpflicht der Gesellschafter besteht überhaupt nicht, sondern nach § 86 Abs. 1 RAbgO. nur eine Verpflichtung der geschäftsführenden Gesellschafter für die Erfüllung der die Gesellschaft treffenden Steuerpflicht zu sorgen, eine Verpflichtung, die unter Umständen nach § 90 zu einer persönlichen Haftung der geschäftsführenden, aber nicht auch der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter führt. Das wird nicht anders, wenn die Gesellschaft an ihre Gesellschafter gegen Entgelt liefert oder entgeltliche Lieferungen von ihnen erhält; § 80 Abs. 2 RAbgO. gilt nicht für derartige Umsätze, denn, wie schon dargelegt, ist für das UmsStG. die OHG. steuerlich rechtsfähig, tritt als solche wie eine juristische Person mit ihren Teilhabern in Beziehungen. Die Annahme des Gegenteils würde dazu führen, die Möglichkeit eines Umsatzes zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern insoweit zu verneinen, als der Gesellschafter an dem Unternehmen anteilmäßig beteiligt ist. Auch insoweit würde übrigens keine Befreiung von der Steuer eintreten, sondern die Steuerpflicht wäre aus § 1 Abs. 2 UmsStG. 1918 (§ 1 Nr. 2 UmsStG. 1919) begründet, wobei als Entgelt nicht der gezahlte Preis, sondern der nach näherer Vorschrift des UmsStG. zu ermittelnde gemeine Wert maßgebend wäre. Das wäre praktisch ein unbefriedigendes Ergebnis.

Ist hiernach daran festzuhalten, daß Umsätze zwischen der OHG. und ihren Mitgliedern möglich sind, weil es sich dabei um verschiedene steuerrechtliche Rechtssubjekte handelt, so muß das gleiche gelten, wenn die Gesellschafter an anderen OHG. beteiligt sind und Umsätze zwischen den Gesellschaften stattfinden, und zwar gilt dies sowohl dann, wenn der eine oder andere Gesellschafter an beiden Gesellschaften beteiligt ist, wie auch dann, wenn beide Gesellschaften aus denselben Personen bestehen, ja sogar dann, wenn wie hier die Beteiligung gleich ist. Handelt es sich nicht um mehrere rechtlich unselbständige Zweige eines rechtlich einheitlichen Unternehmens, sondern um rechtlich gesonderte OHG., bei denen die getrennten Vermögensmassen dem Zugriff der bei den beiden Gesellschaften beteiligten Gläubiger in verschiedener Weise ausgesetzt sind, so sind nach dem oben aufgestellten Satze i. S. des UmsStG. verschieden selbständige Rechtssubjekte gegeben, zwischen denen entgeltliche Umsätze möglich und steuerpflichtig sind. Zu demselben Ergebnis gelangt die Rechtslehre, vgl. Popitz, Kommentar 2. Aufl. Bd. 1 S. 193 Bem. 5; Becher, Kommentar 2. Aufl. S. 22 oben. Auf die abweichende Stellungnahme, zu der das PreußOVG. für das Gewerbesteuerrecht gelangt ist, ist hier nicht einzugehen, da sich der hier vertretene Satz ausschließlich aus den Besonderheiten der Umsatzsteuer ergibt.

Die Entscheidung des Bezirksausschusses ist hiernach aufzuheben. Bei freier Beurteilung ist die Sache spruchreif. Daß es sich im vorliegenden Falle um zwei rechtlich selbständige OHG. handelt, ist unstreitig. Bestritten ist nur, daß wirtschaftlich getrennte Betriebe vorlägen, da besonders das Personal dasselbe sei und die Buchungen und Verrechnungen nur interne Bedeutung hätten, wie dies bei kaufmännischen Betrieben üblich sei. Es mag zugegeben werden, daß trotz rechtlicher Trennung zweier aus denselben Mitgliedern bestehender OHG. der Betrieb tatsächlich so gehandhabt werden kann, daß nicht zu unterscheiden ist, was die eine Gesellschaft der anderen geliefert hat, und welche Entgelte hierauf entfallen. Das kann auch sonst bei rechtlich getrennten Betrieben vorkommen, bei denen Zweifel bezüglich der Umsatzsteuerpflicht überhaupt nicht bestehen, z. B. bei zwei GmbH., die von demselben Geschäftsführer unter Vernachlässigung der Buchführungspflichten geleitet werden. Wie es in einem solchen Falle mit der Umsatzsteuer zu halten sei, ob die Möglichkeit der Feststellung zu verneinen oder nach § 210 Abs. 2, 3 RAbgO. zu verfahren sei, kann hier dahingestellt bleiben, da eine solche rein tatsächliche Vermengung der beiden Betriebe hier nicht stattgefunden hat. Die Ergebnisse beider sind auseinandergehalten, wie sich z. B. daraus ergibt, daß der hier steuerpflichtige Betrieb die von ihm benutzten Räume gemietet hat. Vor allem steht aber fest, daß ihm für die von ihm gelieferten Waren der Betrag gutgebracht ist, dessen Umsatzsteuerpflicht streitig ist. Das hat nicht nur interne Bedeutung, wie die Steuerpflichtige meint, sondern könnte für die an beiden Gesellschaften beteiligten Gläubiger wichtig werden. Jedenfalls genügt die Tatsache der gesonderten Verrechnung als Unterlage für die Festsetzung der Umsatzsteuer.

Endlich hat die Steuerpflichtige noch vorgebracht, daß sie nach § 4 UmsStG. 1918 von der Steuer befreit sei, weil keine Besitzübertragung an der Ware von der einen Firma auf die andere stattgefunden habe. Wie es sich hiermit verhält — nach den Ermittlungen wird die Ware in den Räumen der steuerpflichtigen Firma versandfertig hergestellt, gelangt dann aber zum Versand in den Versandraum der Schwesterfirma — kann hier dahingestellt bleiben. Denn fraglich kann nur sein, ob die Schwesterfirma für die von ihr bei der Weiterveräußerung erzielten Beträge nach § 4 UmsStG. 1918 (§ 7 UmsStG. 1919) die Befreiung von der Steuer fordern kann. Die Umsatzsteuerpflicht der hier steuerpflichtigen Firma steht in jedem Falle fest. Denn sie hat die Ware hergestellt und den Besitz übertragen; ob der Besitz der Schwesterfirma oder sogleich den Abnehmern der Schwesterfirma übertragen ist, ist für ihre Steuerpflicht ohne Bedeutung. Dagegen ist dieser Punkt für die Steuerpflicht der Schwesterfirma entscheidend; über deren Steuerpflicht ist hier aber nicht zu befinden. Die Betrachtung ergibt jedoch, daß die hier vertretene Auslegung, wonach die Umsatzsteuerpflicht für Lieferungen zwischen zwei aus denselben Gesellschaftern bestehenden OHG. bejaht wird, im praktischen Ergebnis zugunsten der Beteiligten ausfallen kann, da sie die Umsatzsteuer, wenn § 4 (§ 7) eingreift, nur von den Fabrikpreisen und nicht von den mutmaßlich höheren Preisen zu entrichten haben, die die Verkaufsabteilung erzielt. Einem etwaigen Mißbrauch dieser Möglichkeit wird freilich nach § 5 RAbgO. entgegengetreten werden können.

(RFH., V. Sen., Urt. v. 10. Nov. 1921, V A 12/21.)

× 17. Ein Holzhändler, der das von ihm im Walde, gekaufte und dort lagernde Holz an seine Kunden weiterveräußert, ist nach § 4 UmsStG. 1918 von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Kunden das Holz im Wald abholen.†)

Die Holzhandlung G. in O. hat in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1919 einen Umsatz von 2 213 344,58 ℳ angegeben, und von diesem Betrag 1 530 328,49 ℳ für Umsätze abgesetzt, die nach ihrer Anschauung unter § 4 UmsStG. 1918 fielen. Das Umsatzsteuergesetz erachtete § 4 nicht als gegeben und setzte aus dem ganzen Umsatz von 2 213 344,58 ℳ die Steuer auf 11 066 ℳ

Zu 17. Dem Urteile in Verbindung mit dem darin angezogenen Urteile v. 11. Okt. 1921 (RFH. 7, 85) sind folgende Sätze zu entnehmen:

1. Die privatrechtlichen Begriffe behalten grundsätzlich auch für das Steuerrecht ihre unveränderte Bedeutung (RFH. 1, 206, amtl. Mitt. 1919, 325). Daran ist festzuhalten.

2. Die Besteuerung knüpft an wirtschaftliche Vorgänge an, wie ja auch die Höhe der Steuer meist durch eine wirtschaftliche Größe, den Wert, bestimmt wird. Die festen Privatrechtsbegriffe sind das Mittel, die wirtschaftlichen Vorgänge zu erfassen. Weil sie aber dieses Mittel sind, ist die Besteuerung der privatrechtlichen Tatbestände nicht der letzte Zweck. Diese Erkenntnis führt, gerade weil die Privatrechtsbegriffe nicht dehnbar sind, zu der Auslegung der Steuergesetze, daß, weil die wirtschaftliche Wirkung des Tatbestandes getroffen werden soll, die Besteuerung einzutreten

fest. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. In der Berufungsinstanz hat die Beschwerdeführerin zugegeben, daß von der strittigen Umsatzsumme von 1 530 328,49 ℳ ein Teil von 50 529 ℳ auf Hölzer entfalle, die sie selbst habe einschlagen lassen. Die Berufung ist zurückgewiesen worden. Nach den Feststellungen des Berufungsurteils hat die Beschwerdeführerin das Holz vom Waldeigentümer gekauft. Nach Bezahlung oder Hinterlegung von Sicherheiten wurde der Beschwerdeführerin ein Holzverabfolgezettel gegeben, der sie berechtigte, das Holz abfahren zu lassen. Das Holz ist dann von der Beschwerdeführerin weiter verkauft worden und die Erwerber haben es direkt aus dem Walde abgefahren. Auf Grund dieser Feststellungen kommt der Berufungsrichter zu dem Ergebnis, daß mit der Aushändigung der Holzverabfolgezettel der Übergang des unmittelbaren Besitzes an dem Holze auf die Beschwerdeführerin erfolgt sei. Diese Rechtsauffassung werde auch bekräftigt durch die im RGRKomm. zu § 854 BGB. Anm. 4 a. E. angeführte Entscheidung des RG.

Die Rechtsbeschwerde rügt Verletzung des § 4 UmsStG. und des § 854 BGB. Ihr kann der Erfolg nicht versagt werden. Die angefochtene Entscheidung stützt sich auf die Auffassung, daß die Beschwerdeführerin nach § 854 Abs. 2 unmittelbarer Besitzer des Holzes geworden sei, so daß der unmittelbare Besitz von ihr auf die Abnehmer übertragen worden sei.

Wie der erkennende Senat in einem gleich gelagerten Falle, der unter den Geltungsbereich des UmsStG. v. 24. Dez. 1919 fiel, im Urteil v. 11. Okt. 1921 (RFH. 7, 85) ausführte, erscheint es bedenklich, beim Kaufe von Holz im Walde § 854 Abs. 2 BGB. ohne weiteres für anwendbar zu erachten. Sollte er aber auch einschlagen, so kann dennoch nicht anerkannt werden, daß die daraus für die Betrachtungsweise des bürgerlichen Rechts entspringenden Ergebnisse für die Auslegung des § 4 UmsStG. 1918 schlechthin maßgebend sein müßten. Der § 4 verwertet zwar den bürgerlichrechtlichen Begriff des unmittelbaren Besitzes, er knüpft an ihn an, aber doch nicht in dem Sinne, daß die Umsatzsteuerpflicht gerade auf das Vorliegen des bürgerlichrechtlichen Begriffs abgestellt wäre. Er will nicht die Übertragung des unmittelbaren Besitzes als solche i. S. des Zivilrechts mit der Umsatzsteuer treffen, sondern die Heranziehung dieses Begriffs ist nur ein Hilfsmittel, die Bereinigung des reinen Handels, der sich ohne Besitzveränderung zu vollziehen pflegt, zu ermöglichen. Das Gesetz will durch die Heranziehung der Begriffsmerkmale des unmittelbaren und des mittelbaren Besitzes die — wirtschaftlich gedachte — Übertragung in Natur treffen, aber diejenigen Fälle des reinen Handels befreien, bei denen die Ware nicht in den Machtbereich des Zwischenhändlers gerät. Das sind aber vor allen anderen die Fälle, wo die Ware bis zu ihrer — nicht durch Organe des Zwischenhändlers bewirkten — Ablieferung an den Verbraucher bei dem ersten Gliede der Kette der Veräußerer verbleibt. Dies trifft im vorliegenden Falle zu. Es muß daher verneint werden, daß schon die Anwendbarkeit des § 854 Abs. 2 BGB. die Steuerpflicht begründen könne.

Nachdem die Kunden der Beschwerdeführerin das Holz aus dem Walde abgefahren haben, ist im vorliegenden Falle der unmittelbare Besitz i. S. des § 4 UmsStG. jeweils nur einmal, und zwar vom Waldeigentümer an den Kunden der Beschwerdeführerin übertragen worden. Gegenüber dem Umsatzsteueramte hatte zwar der von der Beschwerdeführerin mit ihrer Vertretung betraute RA. angegeben, daß das Holz auf Grund besonderer, von der Beschwerdeführerin abgeschlossener Frachtverträge durch Fuhrunternehmer im Walde abgeholt und den Kunden zugefahren worden sei. Die gleiche Angabe findet sich in einem Aktenvermerk des Umsatzsteueramts. Allein nachdem der Berufungsrichter seine Entscheidung auf Grund einer mündlichen Verhandlung getroffen hat, bei der der Inhaber der beschwerdeführenden Firma und ihr bevollmächtigter RA. zugegen waren, muß angenommen werden, daß die Feststellung im Berufungsurteil, daß die Kunden der Beschwerdeführerin das Holz im Walde abholten, den Tatsachen entspricht und damit die früheren anders lautenden Aktenangaben richtig gestellt sind, so daß ein Verstoß des Berufungsurteils gegen den klaren Inhalt der Akten nicht in Frage kommt.

Ist hiernach der § 4 UmsStG. anzuwenden, so ist die Beschwerdeführerin bezüglich der einschlägigen Entgelte von 1 479 969,49 ℳ (= 1 530 328,49 ℳ — 50 359 ℳ) von der Umsatzsteuer freizustellen.

(RFH., V. Sen., Urt. v. 7. Febr. 1922, V A 249/21.)

× 18. Die Einräumung einer Verkehrshypothek für einen Teil der Kaufpreisschuld ist im Regelfalle als Vereinnahmung des Entgelts i. S. des § 6 UmsStG. 1918 anzusehen. †)

Der Beschwerdeführer ist wegen im Jahre 1919 verkaufter Grundstücke zur Umsatzsteuer herangezogen worden. Der Kaufpreis wurde zum Teil durch Barzahlung und Übernahme auf dem Grundstück lastender Hypotheken beglichen, während für die Restkaufpreisschuld der Käufer eine Verkehrshypothek bestellt hat. Die Rechtsbeschwerde rügt unrichtige Anwendung des bestehenden Rechtes, nämlich des § 6 UmsStG. 1918, indem sie nicht, wie das LFA., das gesamte Entgelt, sondern nur die Barzahlung als vereinnahmt i. S. des § 6 und demnach für umsatzsteuerpflichtig ansieht. Die Rüge ist unbegründet. Bezüglich der bereits auf dem veräußerten Grundstück lastenden, durch den Erwerber übernommenen Hypotheken hat der RFH. (4, 278) bereits in der Entsch. v. 28. Jan. 1921, II A 42/21 ausgesprochen, daß die Übernahme einen Teil des steuerpflichtigen Entgelts bildet. Die Umsatzsteuer ist auch von dem auf die Hypotheken verrechneten Teile des Erlöses zu entrichten. Der erkennende Senat schließt sich dieser Entscheidung an; auch er lehnt die Auffassung ab, daß Gegenstand des Kaufes nur der von der Hypothek nicht erfaßte

---

hat für alle Tatbestände mit der typischen wirtschaftlichen Wirkung des begrifflich gekennzeichneten Tatbestandes und nur für diese. Gestützt auf § 4 AO. ist also je nach der wirtschaftlichen Wirkung eine entsprechende Anwendung des Steuergesetzes auf außerhalb des Rechtsbegriffes liegenden Tatbestände geboten oder die Anwendung auf innerhalb desselben liegende Tatbestände ausgeschlossen. Beispiele für entsprechende Anwendung bieten besonders die vielbesprochenen Urteile über die Grunderwerbssteuerpflicht des Kaufangebots (JW. 1921, 1126) und die Kapitalertragssteuerpflicht der Bezüge des stillen Gesellschafters (JW. 1922, 114).

3. § 4 (jetzt § 7) UmsStG. wollte freilassenden reinen Handel, denjenigen, der in Aufeinanderfolge von Kauf und Verkauf besteht, ohne daß die Ware selbst berührt wird. Denn nicht das Umsatzgeschäft als Rechtsgeschäft ist der steuerlich zu erfassende Tatbestand, sondern der Warenumlauf, die Bewegung der Ware vom Verkäufer zum Käufer. Stufenweise ist der gesetzgeberische Ausdruck dieses wirtschaftlichen Gedankens verbessert worden (WarenumsStempG. TarNr. 10 Zus. 4, § 4 UG. 1918, § 7 jetzt). Gerade durch Verwendung des privatrechtlichen Begriffs „unmittelbarer Besitz", mit dieser rechtlichen Fassung sollte die Schwierigkeit gelöst werden, nachdem die wirtschaftliche Fassung des UmsStG. 1916 sich als untauglich erwiesen hatte. Man hat aber nicht bedacht, daß nach § 854 II der Besitz, und zwar der unmittelbare Besitz lediglich durch Einigung, ohne daß die Ware berührt wird, übertragen werden kann und so durch verschiedene Besitzer hindurch geht. Diese ohne Berührung der Ware sich vollziehenden Kettengeschäfte sollten gerade freigestellt werden, indem man die Übertragung des unmittelbaren Besitzes zur Voraussetzung der Besteuerung machte. Durch Verwendung dieses Begriffes ist der wirtschaftliche Gedanke also nicht rein zum Ausdruck gekommen. Das rechtfertigt die Einschränkung der Anwendung des Begriffes zugunsten der Durchsetzung des Gedankens.

4. Die Absicht, bei aufeinanderfolgenden Umsatzgeschäften den Zwischenhändler frei zu lassen, wenn er weder selbst noch durch einen Besitzdiener an die Ware Hand anlegt, hat für Verkauf von Holz im Walde zur Folge: Hat sich der Holzkäufer nicht nur die Ermächtigung zur Abfuhr (Holzverabfolgezettel) geben lassen, sondern das Holz in einem besonderen Vorgang übernommen oder es selbst geschichtet oder nach Größe oder Güte geteilt, dann hat er Hand angelegt, er hat die Besitzermacht für sich ausgeübt, er ist umsatzsteuerpflichtig. Dasselbe tritt ein (RFH v. 11. Okt. 1921), wenn er seine Arbeiter und Angestellten als Besitzdiener veranlaßt, seinem Abkäufer das Holz vom Walde aus zuzuführen. Die Erlangung und Übertragung des unmittelbaren Besitzes, der Rechtsvorgang, macht aber den Verkäufer nicht steuerpflichtig, wenn Beförderungsunternehmer, selbständige Fuhrleute (§ 7 Abs. 1 a. E.), in seinem Auftrage, oder wenn Dritte für den Käufer oder der Käufer selbst mit Zustimmung des Verkäufers das Holz im Walde weghoben. —

5. Das läßt sich dahin verallgemeinern: In allen Fällen der mehreren Umsatzgeschäfte ist nicht schon die Erlangung und Übertragung des unmittelbaren Besitzes, sondern dessen Ausübung dasjenige, was die Steuerpflicht des Zwischenhändlers entstehen läßt, weil sie erst die Ware dem Machtbereich des Verkäufers entzieht. Nur wer die Ware ergriffen hat, körperlich ergriffen, kommt bei Weitergabe für die Steuerpflicht in Betracht, und wer nicht nur zum Zwecke der Beförderung mit einem Dritten einen besonderen Vertrag über ihre Verwahrung abschließt.

Die Ergebnisse wie die Auslegungsgrundsätze sind erfreulich.

RA. Dr. Wünschmann, Leipzig.

Zu 18. Die Entsch. ist zu billigen. Wie in einer weiteren Entsch. v. 29. Nov. 1921 V A 96/21 (RAnz. v. 28. Jan. 1922) für den gleichlautenden § 8 UmsStG. 1919 zutreffend ausgeführt ist, bildet den Gegenstand des Kaufes das Grundstück selbst. Belastungen ändern also die Substanz des Kaufgegenstandes nicht. Daher sind Entgelt außer Barzahlungen auch die Übernahme bestehender Hypotheken. Mit deren Übernahme hat der Veräußerer auch dieses Entgelt eingenommen, der Erwerber hat für ihn zu leisten.

Dies gilt auch für den Regelfall, wenn für den Kaufpreis eine Verkehrshypothek bestellt ist. Bei der bloßen Stundung besitzt der Verkäufer nur eine Forderung, die wie jede Forderung in der Regel abtretbar ist. Durch die Einräumung der Verkehrshypothek tritt eine wirtschaftliche Novation ein. Es hat der Veräußerer statt der ursprünglichen Form der Forderung eine regelmäßig für den Verkehr bestimmte und ihn erleichternde Form der Forderung erhalten, die nicht mehr hauptsächlich der Schuldentilgung oder Sicherung dient. Das ist wirtschaftlich ein vollzogener Austausch, eine Einnahme.

RA. Dr. Heß, Stuttgart.

Wert des Grundstücks sei. Dann aber stellt die Hypothekenübernahme die Vereinnahmung eines Teiles des Entgelts dar.

Aber auch die Einräumung einer Verkehrshypothek für einen Teil der Kaufpreisschuld ist in einem Regelfalle wie dem vorliegenden als Vereinnahmung des Entgelts anzusehen. Dadurch, daß das verkaufte Grundstück zugunsten des Verkäufers mit einer Hypothek belastet wird (§ 1113 BGB.), erhält dieser schon jetzt ein wirtschaftlich verwertbares Recht, das im Verkehr eine selbständige Rolle spielt, nicht nur die Aussicht auf künftige Befriedigung. Wirtschaftlich und vom Standpunkt der Beteiligten aus betrachtet, gilt die Bestellung einer Restkaufgelderhypothek, die jedenfalls über eine bloße Stundung der Kaufpreisrestschuld hinausgeht und einen selbständigen Verkehrsgegenstand schafft, als Befriedigung des Verkäufers und demnach als Vereinnahmung des Entgelts, unbeschadet der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung. Eine unrichtige Anwendung des bestehenden Rechtes seitens der Vorinstanz liegt demnach nicht vor, und es war, wie geschehen, zu erkennen.

(RFH., V. Sen., Urt. v. 4. Okt. 1921, V A 58/21.)

19. Bei Abschluß eines Versicherungsvertrags im Inland kommt § 19 Abs. 2 ErbschStG. 1919 zur Anwendung, wenn auch die Vermittlung des Abschlusses im Ausland erfolgt ist. Das in Erfüllung eines solchen Vertrages Geleistete gilt als Zahlung in das Ausland, gleichviel, ob sie mit im Inland oder im Ausland befindlichen Mitteln bewirkt ist. †)

Die Beschwerdeführerin ist eine Lebens- und Garantieaktienversicherungsgesellschaft mit dem Sitze in Berlin. § 1 ihrer allgemeinen Versicherungsbedingungen lautet:

> Der Versicherungsvertrag wird perfekt durch die antraggemäße Ausfertigung der Police,

die unstreitig in Berlin erfolgt. Nach dem Tode eines in Zürich lebenden deutschen Versicherungsnehmers hat die Gesellschaft an dessen ebenfalls in Zürich lebenden Erben die versicherte Summe gezahlt. Da die Erbschaftsteuer von ihm nicht eingezogen werden konnte, ist die Beschwerdeführerin auf Grund des § 19 Abs. 2 ErbschStG. 1919 für die Steuer haftbar gemacht. Hiergegen wendet sie sich mit der Rechtsbeschwerde, indem sie unter Bezugnahme auf einen Ministerialerlaß behauptet, daß der Versicherungsvertrag im Sinne dieses Erlasses bei ihrer im Ausland gelegenen Geschäftsstelle abgeschlossen und die Versicherungssumme aus ihrem Schweizer Guthaben von der Baseler Geschäftsstelle gezahlt, also nicht „in das Ausland" gezahlt sei.

Bei der Prüfung der Frage, ob § 19 Abs. 2 unrichtig angewendet ist, muß der von der Beschwerdeführerin angeführte Ministerialerlaß ausscheiden; er enthält eine Weisung an die Verwaltungsbehörden, bindet aber das Gericht nicht, womit indes keineswegs gesagt sein soll, daß der RFH. die Auffassung des Erlasses nicht mit dem Gesetz in Einklang zu bringen vermag. An der Hand des Gesetzes also ist zu prüfen, ob die Haftung der Beschwerdeführerin für die Erbanfallsteuer begründet ist. Die Frage war zu bejahen, weil unter Zahlung i. S. des § 19 jede Handlung zu verstehen ist, durch die der Schuldner den Gläubiger wegen einer diesem gegen ihn zustehenden Forderung befriedigt, gleichviel, ob diese Befriedigung direkt oder indirekt, ob sie mit im Inland oder im Ausland befindlichen Mitteln erfolgt. Die Summe wird „ins Ausland" gezahlt, wenn sie auf Grund einer im Inland entstandenen Verpflichtung an den im Ausland sich aufhaltenden Gläubiger gelangt. Um eine solche Verpflichtung handelt es sich hier mit Rücksicht auf den wiedergegebenen § 1 der VersBed., ohne daß hieran etwas durch die Vereinbarung über den Ort der Empfangnahme der Versicherungssumme und den Gerichtsstand geändert wird.

(RFH., VI. Sen., Urt. v. 29. März 1922, VI A 64/22.)

20. 1. Angemessenheit eines Grabdenkmals (§ 10² ErbschStG.).

2. Die Anwendung der Steuerbefreiung des § 33 Ziff. 4 ErbschStG. hängt nicht von einer Notlage des Erwerbers ab. †)

Die Rechtsbeschwerde wendet sich zunächst dagegen, daß die Vorinstanz den Abzug von 34000 ℳ für ein Grabdenkmal nicht zugelassen hat. Die Vorinstanz hat in dieser Beziehung ausgeführt: Nach § 25 Abs. 2, § 10 Nr. 2 ErbschStG. 1919 seien nur die Kosten eines angemessenen Grabdenkmals abzuziehen. Die Angemessenheit sei nach den Verhältnissen des Erblassers und nach der Ortssitte zu beurteilen. Der Erblasser habe ein Vermögen von unter 100000 ℳ hinterlassen. Dem entspräche mit Rücksicht auf die Sitte seines Wohnorts (Dorfes) nur eine Aufwendung von 12000 ℳ.

Diesen Ausführungen kann nicht gefolgt werden. Das hinterlassene Vermögen kann nicht entscheidend sein. Allenfalls könnte die Hinterlassung eines sehr großen Vermögens eine besondere Aufwendung rechtfertigen. Grundsätzlich muß es auf die Lebensstellung des Erblassers ankommen. Es kann z. B. nicht von Einfluß sein, ob der Erblasser infolge Vorversterbens seiner Eltern ein größeres oder, weil diese noch leben, ein geringeres Vermögen hinterläßt. Ebensowenig kann man der Ortssitte eine entscheidende Bedeutung zumessen. Ein Grabdenkmal überschreitet das Maß der Angemessenheit auch dann nicht, wenn in dem betreffenden Orte allgemein von größeren Aufwendungen für Grabdenkmäler abgesehen wird; denn die Hinterbliebenen haben nicht nur auf die Ortsbewohner, sondern auch auf in anderen Orten wohnende Verwandte und Bekannte des Verstorbenen Rücksicht zu nehmen. Dagegen ist andererseits zu berücksichtigen, welche Bedeutung der Verstorbene für die Familie sowie für andere Personenkreise gehabt hat. So kann sowohl der Umstand, daß der Verstorbene das Oberhaupt einer größeren Familie wie auch, daß er zahlreiche Ehrenstellen bekleidet hat, erhebliche Aufwendungen rechtfertigen.

Danach war die Entscheidung in diesem Punkte aufzuheben. Bei freier Beurteilung ist die Frage spruchreif. Bei Berücksichtigung der Lebensstellung des Verstorbenen als Sohnes eines angesehenen Landwirts und des Umstandes, daß er das einzige Kind seiner Eltern war, so daß die Familie infolge seines Todes ausstirbt, können bei den Preisen zur Zeit des Erbfalls die geltend gemachten 34000 ℳ als angemessen angesehen werden.

Auch die Rüge der Nichtanwendung des § 33 Abs. 1 Ziff. 4a ErbschStG. ist begründet. Es kann zunächst nicht zugegeben werden, daß eine Notlage des Erwerbers vorliegen müßte. Das Gesetz stellt dies Erfordernis nicht auf. Wenn in der Begründung von den in einer Notlage befindlichen Erwerbern gesprochen wird, so ergibt sich daraus nur, daß der Verfasser der Begründung der Ansicht gewesen ist, in derartigen Fällen liege regelmäßig eine Notlage des Erwerbers vor. Wenn von der besonderen Aufstellung des Erfordernisses einer Notlage abgesehen ist, so kann dafür einerseits bestimmend gewesen sein, daß der Begriff der Notlage in vielen Fällen zu Zweifeln Anlaß geben könnte, andererseits daß in Fällen der vorliegenden Art eine Notlage des Erwerbers regelmäßig nur infolge des Vorhandenseins unterstützungspflichtiger oder unterstützungsbereiter anderer Personen ausgeschlossen sein würde und die Berücksichtigung derartiger Umstände bei Bemessung der Steuer nicht angemessen erschien. Danach ist es nicht zulässig, das Vorhandensein einer Notlage entgegen dem Wortlaut des Gesetzes zu fordern.

Die Vorinstanz hat die Ablehnung der Befreiung in zweiter Reihe damit begründet, daß der Erwerb zusammen mit dem sonstigen Vermögen des Erwerbers 100000 ℳ übersteige. Sie führt aus, für die Berechnung des sonstigen Vermögens sei § 29 ErbschStG. maßgebend. Dies ist auch zu billigen, da man annehmen kann, daß sonstiges Vermögen im § 33 Abs. 1 Ziff. 4a dasselbe bedeuten soll wie das vorhandene Vermögen im § 29. Damit steht aber nicht im Einklang, daß bei Berechnung des Vermögens auch der der Ehefrau gemäß § 1360 BGB. gegen den Ehemann zustehende Unterhaltsanspruch berücksichtigt ist. Denn nach § 29 ErbschStG. ist das vorhandene Vermögen nach den Vorschriften des Besitzsteuergesetzes festzustellen. Leistungen, die auf Grund der familienrechtlichen Unterhaltspflicht gewährt werden, sind jedoch bei Feststellung des Vermögens nach dem Besitzsteuergesetze nicht zu berücksichtigen. Sie fallen insbesondere nicht unter § 6 Ziff. 5 dieses Gesetzes (vgl. z. B.

Zu 19. „Zahlung der Geschäftsstelle in Basel" ist wörtlich genommen keine „Zahlung ins Ausland". Jedoch erscheint die ausdehnende Auslegung des RFH. durch den Zweck des § 19 Abs. 2 ErbschStG. geboten. Nur muß m. E. die Einschränkung gemacht werden, daß die Haftung der Versicherungsgesellschaft dann nicht eintritt, wenn sie verpflichtet ist, die Versicherungssumme den Erben der Versicherten ohne Abzug der Nachlaßsteuer auszuzahlen. Ist das Versicherungsverhältnis nach ausländischem Recht zu beurteilen und erkennt der ausländische Richter den Abzug der deutschen Nachlaßsteuer nicht an, so kann der Versicherungsgesellschaft die Haftung für diese nicht zugemutet werden. Zum mindesten gilt dies für solche Versicherungsverträge, die vor Inkrafttreten des neuen Erbschaftsteuergesetzes abgeschlossen wurden, also zu einer Zeit, wo noch keine Haftung der Versicherungsgesellschaften für Erbschaftsteuern bestand.

RA. Dr. Kaufmann, Leipzig.

Zu 20. 1. Die Zulassung des Abzugs von 34000 ℳ für ein Grabdenkmal geht selbst bei Nichtberücksichtigung des Vermögens (unter 100000 ℳ) etwas zu weit.

2. Zu begrüßen ist die Zurückweisung der auch in der Literatur vielfach vertretenen Auffassung, daß § 33 Ziff. 4a eine Notlage des Erwerbers erfordere. Die Motive begründen die Bestimmung zwar damit, aber das Gesetz stellt ein solches Erfordernis nicht auf.

3. Das vorhandene Vermögen ist gemäß § 29 BesStG. festzustellen. Familienrechtliche Nutzungsrechte sind nicht nur nicht Rechte i. S. von § 6 Nr. 5, sondern, ebensowenig, was wichtiger ist, selbständige Rechte i. S. von § 6 Nr. 1, vielmehr unselbständige Rechte und als solche durch § 6 Nr. 5 ausgeschlossen. Denn an sich gehören sie als Folgewirkungen familienrechtlicher Verhältnisse zu den Vermögensrechten (Windscheid-Kipp, Pandekten, § 42 Anm. 1).

RA. Dr. Alexander Philipsborn, Berlin.

Rheinstrom, Besitzsteuergesetz S 33). Nur bei Hinzurechnung dieser Unterhaltsansprüche ergibt die Summe des vorhandenen Vermögens und des Erwerbs einen Betrag von über 100 000 ℳ.

(RFH., I. Sen., Urt. v. 27. Jan. 1922, I a A 123/21.)

× 21. Kassen oder Anstalten i. S. des § 35 Abs. 1 Ziff. 4 ErbschStG. 1919.†)

Der Rechtsvorgänger der Firma A. & S. AG., Fabrikbesitzer A., hat am 31. Dez. 1906 in seinem Betriebe bekanntgegeben, daß er an diesem Tage ein Kapital von 20 000 ℳ zur Gründung einer Unterstützungskasse für Beamte und Arbeiter seines Werkes gestiftet habe. Das Nähere über die Verwendung der Zinsen solle noch bekanntgegeben werden. Im Verfolge dieser Bek. sind am 27. März 1907 20 000 ℳ auf ein Sparbuch eingezahlt worden. Dieses ist sodann gesperrt worden mit der Maßgabe, daß nur an A. Rückzahlungen geleistet werden dürften. Am 27. Jan. 1916 ist diese Sperre auf Antrag des A. wieder aufgehoben worden. Durch Zinszuschreibungen, Neueinzahlungen und Abhebungen hat sich der Bestand des Sparbuchs im Laufe der Jahre geändert. Am 1. Jan. 1916 betrug er nur 4190,62 ℳ; am 23. März 1920 36 511,86 ℳ. Infolge Anregung des Beamten- und Arbeiterausschusses beschloß der Aufsichtsrat der AG. an diesem Tage, den Überschuß über 20 000 ℳ unter die Beamten und Arbeiter zu verteilen, das „Stammkapital" von 20 000 ℳ unter dem Namen „Beamten- und Arbeiter-Unterstützungskasse" unter selbständiger Verwaltung und von dem Staaatsministerium noch zu genehmigendem Statut weiterzuführen. Der Zinsertrag dieser Stiftung sollte jährlich zu Unterstützungen verwendet werden, worüber ein Kuratorium beschließt. Sofern das Anlagekapital einen geringeren Zinsertrag als 5% einbringt, erklärte sich die Gesellschaft bis auf Widerruf bereit, die Differenz zwischen dem geringeren Zinsfuß und 5% jährlich zuzuzahlen. Am 1. Mai 1920 hat die Firma A. & S. AG. ein Stiftungsstatut errichtet und die Beamten- und Arbeiter-Unterstützungskasse der A. & S.-AG. mit dem damals vorhandenen Bestande des Sparbuchs von 20 000 ℳ als Stiftungskapital begründet. Diese Stiftung ist am 29. Juni 1920 staatlich genehmigt worden. Durch Bescheid v. 24. Nov. 1920 ist von dem Vorstand der Stiftung eine Schenkungssteuer in Höhe von 2380 ℳ, die nachher auf 2340 ℳ berechnet wurde, angefordert worden. Auf die Berufung der Kasse wurde die Steuer auf 1950 ℳ herabgesetzt. Die Berufung hatte völlige Freistellung verlangt und sie damit begründet, daß die Einrichtung des Beamten- und Arbeiter-Unterstützungs*fonds* oder, wie es später hieß, der Beamten- und Arbeiter-Unterstützungskasse, bereits seit 1906 bestehe; die ihr zugewiesenen Beträge wären ständig aus dem Vermögen der Firma A. & S. ausgesondert und bildeten ein *der Gesamtheit der Beamten und Arbeiter der Firma* gehöriges Vermögen, dessen Verwaltung durch den Firmeninhaber A. im Interesse der Arbeiter und Beamten an den Stiftungszweck gebunden gewesen wäre. Die Einholung der Genehmigung zu dem bereits seit 1906 vorliegenden Stiftungsgeschäft bedeute nichts als eine bloße Form, um das Stiftungskapital den Bedachten sicherzustellen und einer organisierten Aufsicht zu unterstellen.

Die Berufungsentscheidung führte demgegenüber aus:

„Die mit der Stiftungsurkunde v. 1. Mai 1920 begründete Unterstützungskasse ist eine Kasse i. S. des § 35 Abs. 1 Nr. 4 Erbsch.-StG. 1919. Sie ist es aber erst mit der Genehmigung der Stiftung geworden. Der Fonds, den A. und seine Rechtsnachfolgerin vorher in wechselnder Höhe bereitgestellt hatten, kann als solche Kasse nicht angesehen werden. Die Einrichtung einer solchen Kasse hätte erfordert, daß die Gesellschaft diesen Fonds selbständig gemacht hätte, ihn mit Forderungsrechten ihr gegenüber ausgestattet hätte. Dies ist aber nicht geschehen, vielmehr war den Angestellten und Arbeitern bis zur Begründung der Stiftung ein entsprechender Rechtsanspruch nicht gewährleistet, denn sowohl A. wie seine Rechtsnachfolgerin hatten über das Sparkassenbuch die alleinige und völlige Verfügungsbefugnis. Es handelte sich also lediglich um die Abzweigung eines Teiles des Vermögens der Zuwendenden ohne Änderung der Rechtszuständigkeit, demnach um die Bildung eines unselbständigen Fonds zu besonderem Zwecke und mit besonderer Verwaltung. Erst mit der Begründung der Stiftung und deren Ausstattung mit dem in Rede stehenden Kapitale ging das Eigentum an dem Kapital und dessen Verwaltung an eine andere Rechtspersönlichkeit über, erst damit wurde eine Kasse der Anstalt i. S. des § 35 Ziff. 4 in das Leben gerufen.

Das FA. hat daher mit Recht die Stiftung als durch das zugewendete Kapital bereichert angesehen und die Schenkungssteuer entsprechend dem damaligen Stiftungskapital angefordert, allerdings durfte es das nach den obigen Darlegungen nur in Höhe von 10%."

Die Rechtsbeschwerde bezeichnet die Annahme des LFA., daß die Begründung der Arbeiter- und Beamten-Unterstützungskasse durch A. im Jahre 1906 erst durch Begründung einer *rechtsfähigen Stiftung* die erforderliche Selbständigkeit erlangt hätte, als rechtsirrig. Dieses Zweckvermögen sei nach der öffentlichen Kundgebung des Stifters und nach seinem Willen schon im Jahre 1906 derart verselbständigt gewesen, daß es als Vermögen eines aus den Arbeitern des Betriebs bestehenden Personenvereins, der die bestimmten Erfordernisse erfüllte, anzusehen gewesen wäre. Daran habe sich der Stifter in der Tat für dauernd und unverbrüchlich gebunden gefühlt. Er habe nie daran gedacht, eine Maßnahme zu treffen, die die Rechte seiner Arbeiter an dem Vermögenskomplex irgendwie angetastet hätte. Die abweichende Auffassung des LFA. betrachte die Gesamtheit der bedachten Arbeiterschaft für so abwegig, daß sie sie mit dem Charakter und den Absichten ihres früheren Chefs nicht für vereinbar halte. Sie vertrete *allerdings* die Rechtsauffassung, daß ihr als Verein bereits damals festbegründete Rechtsansprüche auf das Stiftungskapital zustanden, die niemand zu verkürzen berechtigt gewesen wäre. Insbesondere sei auch der Stifter selber nicht befugt gewesen, seiner ursprünglichen Zweckbestimmung zuwider anderweit über das Kapital zu verfügen. Er habe als Verwalter des Vermögens lediglich die Stellung eines Treuhänders für seine bedachte Arbeiterschaft eingenommen und habe nur in ihrem Namen und in ihrem Interesse gehandelt. Sollte hieran irgendein Zweifel bestehen, so beantrage die Beschwerdeführerin eine zeugenschaftliche Vernehmung des Stifters herbeizuführen. Werde er aber diese Rechtsauffassung bestätigen, so dürfte feststehen, daß er ein Zweckvermögen zugunsten seiner Arbeiterschaft gebildet habe, das, wenn es auch zunächst noch nicht juristische Persönlichkeit gehabt habe, doch bereits mit einer rechtlichen Selbständigkeit ausgestattet gewesen sei, deren spätere Umorganisation in eine Stiftung nach bürgerlichem Rechte nicht als ein neuer besonders schenkungssteuerpflichtiger Akt gewertet werden könne.

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet. Daß die Kasse als rechtsfähige Stiftung erst durch die am 29. Juni 1920 erfolgte Genehmigung des am 1. Mai 1920 von der AG. errichteten Stiftungsstatuts entstanden ist (BGB. § 80), verkennt die Rechtsbeschwerde nicht. Sie nimmt aber an, daß bereits durch die durch Anschlag in der Fabrik den Arbeitern bekanntgegebene Kundgebung des A. v. 31. Dez. 1906 ein Zweckvermögen geschaffen worden sei. Die Ausführungen der Rechtsbeschwerde über die Rechtsnatur des von ihr angenommenen Zweckvermögens sind nicht einheitlich. Einmal will sie es als Vermögen eines aus den Arbeitern des Betriebs bestehenden Personenvereins ansehen, das A. als Treuhänder des Vereins verwaltete, aber nicht verkürzen oder anderen als den Vereinszwecken zuführen durfte. Andererseits erklärt sie es als ein von A. zugunsten seiner Arbeiterschaft gebildetes Zweckvermögen, das, wenn es auch zunächst noch nicht juristische Persönlichkeit hatte, doch bereits mit einer rechtlichen Selbständigkeit ausgestattet gewesen sei und später in

---

Zu 21. 1. Im Ergebnis ist der Entscheidung des RFH., welcher die Errichtung der Kasse der 10%igen Steuer unterwirft, beizutreten. Die Versuche der Beschwerde, eine Freistellung zu erzielen, sind geradezu unverständlich und lassen auch jede rechtliche Begründung vermissen. Man kann über die zutreffende Konstruktion der Vorgänge streiten, jedoch nicht verkennen, daß hier mindestens *ein* schenkungssteuerpflichtiger Akt vorliegt. War der entscheidende Akt der Vorgang am 31. Dez. 1906, wie die Beschwerde annimmt, so könnte eine Befreiung nur mit § 56 Abs. 2 S. 1 des Gesetzes von 1906 (Schenkung aus sittlicher Pflicht oder Anstandsschenkung) begründet werden. Die Berufung hierauf wäre aber nach der Praxis des Reichsgerichts (78, 412) zu versagen. Man kann noch an die 10jährige Verjährung denken (§ 54 des Gesetzes 1906); aber, sofern man ein genehmigungspflichtiges Stiftungsgeschäft nach § 80 BGB. annimmt, muß dies daran scheitern, daß die Genehmigung nach der Auffassung des RFH. (1, 16) die Wirkung einer aufschiebenden Bedingung hat und daß, wenn man dem nicht folgt, sondern ihr rückwirkende Kraft beilegt, die Verjährung nicht vor Erteilung der Genehmigung beginnen kann (RG. 65, 245). Es ist auffallend, daß der RFH. auf diesen Mangel der Begründung der Rechtsbeschwerde nicht eingegangen ist.

2. Der RFH. billigt als einen rechtserheblichen Akt die Zuwendung des Stifters an einen aus den Arbeiten bestehenden nicht rechtsfähigen Verein oder an ein selbständiges nicht rechtsfähiges Zweckvermögen. Dazu muß aber der Verein ordnungsgemäß organisiert (Zusammenschluß, Geschäftsführung) und das Zweckvermögen (Treuhandverhältnis) durch Ausscheidung aus dem Vermögen des bisherigen Inhabers verselbständigt sein; bloße Absonderung und getrennte Verwaltung genügen nicht. In den Schlußausführungen vertritt aber der RFH. die Meinung, daß die Weitergabe des Vermögens an die Kasse oder Anstalt i. S. des § 35 Abs. 1 Ziff. 4 nicht zur Anwendung dieser Ermäßigungsvorschrift führen könne, da weder die Angestellten zu dem Zweckvermögen (und Verein, für den wohl dasselbe zu gelten hat) in einem Arbeits- oder Dienstverhältnis stünden, noch das Zweckvermögen (Verein) bei dem wirtschaftlichen Unternehmen beteiligt oder tätig gewesen sein würde. Diese Auffassung dürfte der Sachlage nicht gerecht werden. Es liegt in einem solchen Falle eine Zuwendung des Stifters an das Zweckvermögen — besser an einen Dritten — oder an einen Verein vor mit der Auflage, den zugewendeten Betrag zur Errichtung einer Kasse i. S. des § 35 Abs. 1 Ziff. 4 zu verwenden. Dann ist Zuwender im Verhältnis zur Kasse nicht die Zwischenperson, sondern der Stifter, und zu ihm stehen die Angestellten im Arbeits- oder Dienstverhältnis, oder er war bei dem wirtsch. Unternehmen beteiligt oder tätig.

RA. Dr. Alexander Philipsborn, Berlin.

eine Stiftung nach bürgerlichem Rechte „umorganisiert worden sei". Keine der beiden Konstruktionen führt zu dem von der Beschwerdeführerin erstrebten Ziele. Die Annahme, daß A. einem aus den Arbeitern seines Betriebs gebildeten Verein am 31. Dez. 1906 das Kapital von 20000 ℳ übertragen und es seither lediglich als Treuhänder des Vereins verwaltet habe, ist mit dem unstreitigen Sachverhalte nicht vereinbar. Ein Zusammenschluß der am 31. Dez. 1906 beschäftigt gewesenen Arbeiter zu einem nicht rechtsfähigen Verein, auf den nach § 54 BGB. die Vorschriften über die Gesellschaft Anwendung zu finden gehabt hätten, bei dessen Geschäftsführung also nach § 709 BGB. sämtliche Arbeiter hätten mitwirken müssen, da ein Ausschluß einzelner Gesellschafter im Gesellschaftsvertrage nicht vorgesehen ist, liegt nicht vor, so daß von einem Vertragsschluß zwischen einem solchen Verein und A. nicht die Rede sein kann. Die Arbeiterschaft eines Unternehmens als Gesamtheit ohne einen derartigen gesellschaftlichen oder vereinsmäßigen Zusammenschluß aber hat keine Rechtspersönlichkeit und ist überhaupt kein privatrechtsfähiges Gebilde. Durch die Kundgebung v. 31. Dez. 1906 war sonach nur eine einseitige Willenserklärung des A. gegeben des Inhalts, daß er ein Kapital zur Gründung einer Unterstützungskasse für die Beamten und Arbeiter stifte. Eine derartige einseitige Willenserklärung aber schafft von den hier nicht vorliegenden gesetzlichen Ausnahmefällen abgesehen, nicht einmal obligatorische Ansprüche derjenigen, zu deren Gunsten sie abgegeben wird, geschweige denn, daß sie dingliche Wirkung, wie den hier behaupteten Eigentumsübergang an einem Kapital, auszuüben vermöchte (vgl. auch das Urteil des erkennenden Senats I A 150/20 v. 1. Okt. 1920). Sie hätte im vorliegenden Falle, da sie sich als Stiftungsgeschäft auffassen läßt, gegebenenfalls bei einem Hinzutreten der nach § 80 BGB. erforderlichen staatlichen Genehmigung die im § 82 BGB. vorgesehenen Rechtswirkungen auslösen können; diese Rechtswirkungen aber wären nicht einem — gar nicht bestehenden — nicht rechtsfähigen Verein der Arbeiter gegenüber eingetreten, sondern gegenüber der dann zur Entstehung gelangten Stiftung. Dazu ist es aber hier nicht gekommen, da nicht die Erklärung v. 31. Dez. 1906 das in der Stiftungsgenehmigung bestätigte Stiftungsgeschäft ist, sondern die von einer anderen Person und zu anderer Zeit gegebene Willenserklärung, nämlich das von der A. & S.-AG. am 1. Mai 1920 verlautbarte Stiftungsstatut. Und von allem anderen abgesehen würde immer die Rechtswirksamkeit der Zuwendung erst mit der Genehmigung der Stiftung eingetreten sein, so daß die die Steuerpflicht begründende Zuwendung doch erst zu dem von der Berufungsentscheidung angenommenen Zeitpunkt eingetreten sein würde.

Wenn die Rechtsbeschwerde weiter versucht, durch die Annahme eines zwischen dem Stifter (sei es A. oder die AG.) und der Kasse eingeschobenen Zweckvermögens, das die Rechtsbeschwerde steuerrechtlich als selbständige Persönlichkeit behandeln will, zu begründen, so geht auch das fehl. Einerseits kann ein solches, mit steuerrechtlicher Selbständigkeit ausgestattetes Zweckvermögen nicht durch bloße Absonderung und getrennte Verwaltung eines Vermögensbestandteils von einer einzelnen natürlichen oder juristischen Person geschaffen werden. Es ist dazu zum mindesten erforderlich, daß dieses Vermögen aus demjenigen des bisherigen Inhabers ausscheidet, wobei es dahingestellt bleiben kann, wem alsdann das zivilrechtliche Eigentum an dem Sondervermögen zusteht. Daran fehlt es hier. A. und seine Rechtsnachfolgerin, die AG., haben das Kapital dauernd als eigenes besessen und darüber verfügt; es ist von A. bei der Sparkasse hinterlegt mit der Bestimmung, daß Rückzahlungen nur an ihn geleistet werden dürften. Er und die AG. als seine Rechtsnachfolgerin haben durch Abhebungen und Zuschreibungen darüber verfügt, es zeitweilig erheblich vermindert, und endlich hat die AG. einen Teil des angesammelten Kapitals unter ihre Arbeiter und Angestellten verteilt und den Rest zur Errichtung der Stiftung verwendet. A. und die AG. haben demnach mit dem Sparkassenguthaben als mit einem Fonds geschaltet, der nie aus ihrem Vermögen ausgeschieden war, wenn sie auch sich durch eigenen Entschluß eine bestimmte Verwendung desselben auferlegt hatten und durchführten. Wenn sie dabei das Kapital auch nicht mehr als eigenes, sondern als bereits der später zu errichtenden Stiftung gehörendes betrachtet haben mögen, so war das eine rechtlich bedeutungslose irrige Auffassung. Es blieb auch steuerrechtlich ihr Vermögen, das sie steuerrechtlich zu vertreten hatten, und das nicht als Zweckvermögen mit eigener steuerrechtlicher Persönlichkeit zu behandeln und selbständig zu versteuern war (vgl. RFH. 4, 207; 5, 30, 37).

Endlich aber würde die hier abgelehnte Annahme eines selbständigen Zweckvermögens die Beschwerdeführerin im vorliegenden Falle nicht günstiger, sondern schlechter stellen, als es dem Standpunkt der angefochtenen Entscheidung entspricht. Denn die Kasse bestand als solche unter keinen Umständen vor der Errichtung des Statuts v. 1. Mai 1920. Das von der Rechtsbeschwerde angenommene Zweckvermögen wäre keine Kasse oder Anstalt i. S. des § 35 Abs. 1 Ziff. 4 ErbschStG. gewesen. Die Annahme des Zweckvermögens würde nur dahin führen können, die Zuwendung des Stiftungskapitals als von dem Zweckvermögen selbst, vertreten durch seinen Treuhänder, die AG., der Kasse gegenüber als bei ihrer Entstehung erfolgt, zu behandeln. Dann aber würde für die Anwendung der Ermäßigungsvorschrift des § 35 Abs. 1 Ziff. 4 kein Raum sein. Dieser deckt die Zuwendung, wenn angenommen wird, daß sie von der AG. herrührt; sie würde sie auch noch decken, wenn als der Zuwendende A. zu gelten hätte. Denn zu der AG. stehen die Personen, deren Unterstützung die Kasse bezweckt, in einem Arbeits- oder Dienstverhältnisse (Satz 1 a. a. O.), und A. war bei dem wirtschaftlichen Unternehmen beteiligt und tätig gewesen, zu dem diese Personen in einem Arbeits- oder Dienstverhältnisse stehen (Satz 2 a. a. O.). Beide Voraussetzungen aber würden auf das als Zuwender zu behandelnde Zweckvermögen nicht zutreffen. Zu diesem würden die zu unterstützenden Personen weder in einem Arbeits- oder Dienstverhältnisse stehen, noch würde es bei dem wirtschaftlichen Unternehmen beteiligt oder tätig gewesen sein. Die Zuwendung aber würde nach § 40 Abs. 1 Satz 2 gleichwohl als Schenkung zu behandeln, daher der höhere, vom FA. angewendete Steuersatz berechtigt gewesen sein.

(RFH., I. Sen., Urt. v. 21. Okt. 1921, I a A 106/21.)

× 22. Bei der Zusammenrechnung mehrerer Zuwendungen gemäß § 38 ErbschStG. 1919 ist der nach § 27 steuerfrei bleibende Teil des Erwerbs nur einmal abzusetzen. †)

Streit besteht lediglich darüber, ob die zu verschiedenen Zeiten von der Firma B. an die mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete B.-Stiftung für Genesende daselbst gemachten Zuwendungen gemäß § 38 ErbschStG. 1919 zusammenzurechnen und ob nicht vielmehr jede einzelne von ihnen steuerrechtlich besonders zu behandeln und demgemäß von jeder Einzelzuwendung gemäß § 27 Abs. 1 a. a. O nur der den Betrag von 500 ℳ übersteigende Teil des Erwerbes steuerpflichtig ist. Die Vorinstanzen haben diese letztere Frage verneint und bei der einheitlichen Besteuerung der drei hier in Betracht kommenden Zuwendungen von 10000 ℳ, 10000 ℳ und 5000 ℳ nur einmal einen Betrag von 500 ℳ von der Besteuerung freigelassen.

In der Rechtsbeschwerde wird unrichtige Anwendung des bestehenden Rechtes gerügt. Es könne sich, führt die Rechtsbeschwerde aus, hierbei nicht darum handeln, daß durch die Nichtzusammenrechnung Steuerumgehungen möglich seien. Es sei auch nicht einzusehen, daß verschiedene Zuwendungen an die Stiftung, mögen sie zeitlich noch so weit auseinander liegen, als eine einheitliche Zuwendung angesehen werden sollten und daß für alle Zeiten nur einmal ein Betrag von 500 ℳ steuerfrei bleiben solle. Die Steuergesetze bezweckten, jede Zuwendung über 500 ℳ zur Erbschafts-, Nachlaß- oder Schenkungssteuer heranzuziehen. Wenn, wie vorliegend, einzelne Zuwendungen über 500 ℳ zu verschiedenen Zeiten und aus verschiedenen, untereinander in gar keinem Zusammenhange stehenden Ursachen erfolgten, so sollte bei der Besteuerung auf den Inhalt der Stiftung und nicht darauf Bedacht genommen werden, daß Umgehungen der Steuerpflicht vorliegen könnten.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet. Nach § 40 Satz 1 ErbschStG. 1919 unterliegen Schenkungen unter Lebenden der gleichen Besteuerung wie der Erwerb von Todes wegen und nach § 40 Abs. 1 letztem Satze a. a. O. sind die Vorschriften über die Erbanfallsteuer sinngemäß anzuwenden. Ergibt sich schon aus dem unzweideutigen Wortlaut dieser gesetzlichen Bestimmungen, daß nach dem Erbschaftssteuergesetze Schenkungen und freigebige Zuwendungen steuerrechtlich nicht anders behandelt werden sollen als die Erwerbungen von Todes wegen, so wird jeder Zweifel über die Tragweite der angeführten Bestimmungen durch die Ausführungen in der Begründung zum Regierungsentwurfe (S. 42, § 37 Abs. 2) ausgeräumt. Dort ist gesagt: „Schon aus dem Ausdruck „der gleichen Besteuerung" ergibt sich, daß nicht nur die Steuer selbst, sondern die Vorschriften über die Besteuerung überhaupt die gleichen sein sollen wie für den Erwerb von Todes wegen. Zudem ist ausdrücklich bestimmt, daß die Vorschriften über die Erbanfallsteuer sinngemäß anzuwenden sind. Danach tritt an die Stelle des Erblassers der Schenker, an die des Erwerbers der Beschenkte. Daher findet z. B. die Anrechnung nach § 25 Abs. 2 (jetzt § 28 Abs. 2), § 26 (jetzt § 29) Anwendung, ohne welche der Zweck der Schenkungssteuer, Umgehungen der Erbanfallsteuer zu verhüten, nicht erreicht werden könnte, ebenso die Vorschrift des § 35 (jetzt § 38), so daß die Zusammenrechnung zwischen Zuwendungen von Todes wegen und Zuwendungen unter Lebenden i. S. des § 37 (jetzt § 40), sowie auch zwischen letzteren allein stattfindet." Nach der auch zweifelsfrei zum Ausdruck gebrachten Absicht des Gesetzgebers findet daher die Vorschrift des § 38 des Ges. auf freigebige Zuwendungen unter Lebenden Anwendung. Wie in dem vom Senat erstatteten Gutachten vom 7. Jan. 1921 (RFH. 4, 243 ff.) näher dargelegt ist, verfolgt § 38 den Zweck, zu verhüten, daß zur Ersparung einer höheren Steuer eine Zuwendung in mehrere zeitlich auseinanderfallende Zuwendungen zerlegt wird. Da die Absicht der Ersparung der

---

Zu 22. Die Entsch. ist nach geltendem Recht ohne Zweifel zutreffend; für die künftige Reform der Erbschaftssteuer empfiehlt sich die Bestimmung, daß in den Fällen des § 35 die Zusammenrechnung unterbleibt, wenn nach den Umständen die Absicht der Steuerumgehung ausgeschlossen erscheint. Denn es ist in der Tat widerspruchsvoll, auf der einen Seite Zuwendungen an gemeinnützige Anstalten durch einen niedrigeren Steuersatz zu begünstigen und auf der anderen Seite durch die Zusammensetzung zu erschweren.

RA Dr. Kaufmann, Leipzig.

Steuer aber nicht mehr wie im Erbschaftssteuergesetz 1906 (§ 14) zur Voraussetzung für die Zulässigkeit der Zusammenrechnung gemacht worden ist, so findet nunmehr die Bestimmung auch unterschiedslos in allen den Fällen Anwendung, in denen eine Steuerersparungsabsicht nicht in Frage kommen kann. Durch das Gebot der Zusammenrechnung der einzelnen Zuwendungen wird vom Gesetze bewußt und grundsätzlich eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Zustand herbeigeführt, der ohne die Zusammenrechnung eintreten würde.

Sind hiernach die verschiedenen einzelnen Zuwendungen kraft der besonderen gesetzlichen Regelung steuerrechtlich als eine einheitliche Gesamtzuwendung zu behandeln, so können die einzelnen Zuwendungen nicht mehr selbständig unter Anwendung der für die Steuerberechnung geltenden Vorschriften besteuert werden; sie bilden vielmehr nur die Rechnungselemente für die Veranlagung der Gesamtzuwendung. Von diesem Gesichtspunkt aus kann die Vorschrift des § 27 Abs. 1, wonach nur der den Betrag von 500 ℳ übersteigende Teil des Erwerbes steuerpflichtig ist, nur einmal für die Gesamtzuwendung zur Anwendung kommen.

Wenn in der Rechtsbeschwerde die Anwendbarkeit der Zusammenrechnungsvorschrift für einzelne Zuwendungen über 500 ℳ, „die zu verschiedenen Zwecken und aus verschiedenen, untereinander in gar keinem Zusammenhange stehenden Ursachen erfolgen", bekämpft wird, so wird dabei offenbar übersehen, daß die Zusammenrechnung auf die Fälle beschränkt bleibt, in denen bei den einzelnen Zuwendungen als Schenker und Bedachter jeweils dieselben Personen in Betracht kommen. Dem am Schlusse der Rechtsbeschwerde zum Ausdruck gebrachten Gedanken, daß der Volkswohlfahrt dienende Stiftungen nicht unbillig durch Steuergesetze beschwert werden sollten, ist dadurch Rechnung getragen, daß die Zuwendung als Erwerb einer ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgenden rechtsfähigen Stiftung nach § 35 Ziff. 2 ErbschStG. dem nicht nach § 28 a. a. O. zu erhöhenden Einheitssteuersatze von 10% unterliegt.

(RFH., I. Sen., Urt. v. 13. Jan. 1922, I a A 115/21.)

×23. An einen nicht rechtsfähigen Verein erfolgte freigebige Zuwendungen mit der Bestimmung, sie einem ausschließlich mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecke zuzuführen, sind nach § 35 Abs. 1 in Verbindung mit § 40 Abs. 1 letzter Satz ErbschStG. 1919 schenkungssteuerpflichtig.†)

Es ist streitig, ob die von dem Kaufmann E. zu S. der Beschwerdeführerin, einem nicht rechtsfähigen Verein, überwiesene Spende der Schenkungssteuer unterliegt oder nicht. In der Rechtsbeschwerde wird im Gegensatze zur angefochtenen Entscheidung die Steuerpflicht bestritten und unter Bezug auf die Ausführungen in der Berufung die unrichtige Anwendung des § 35 Abs. 3 ErbschStG. 1919 mit nachstehender Begründung gerügt. Wenn eine Schenkungssteuer in Anwendung des § 35 in Ansatz gebracht werden solle, so müsse entweder eine Schenkung i. S. des § 40 Abs. 1 Satz 1 oder eine freigebige Zuwendung mit Bereicherung des Bedachten i. S. des § 40 Abs. 1 Satz 2 oder einer der Fälle des § 40 Abs. 2 vorliegen. Nun gehe die Berufungsentscheidung selbst davon aus, daß eine Bereicherung der Beschwerdeführerin nicht vorliege; es müßten somit § 40 Abs. 1 Satz 1 und 2 ausscheiden; ein Fall des § 40 Abs. 2 liege aber offensichtlich nicht vor. Die im § 40 Abs. 1 Satz 5 vorgesehene sinngemäße Anwendung der Vorschriften über Erbanfallsteuer könne aber nicht dazu führen, eine Gabe, die im Sinne des Gesetzes weder eine Schenkung sei noch ihr gleichstehe, schenkungssteuerpflichtig zu machen. Bei der für die Steuerpflicht günstigsten Annahme könnte von einer Zuwendung an die Beschwerdeführerin unter einer Auflage die Rede sein. Aber auch hier würde die Möglichkeit einer Besteuerung entfallen, da die Auflage die völlige Weitergabe der Zuwendung in sich schließe. Im übrigen könne auch der Berufungsentscheidung nicht zugegeben werden, daß die Zuwendung i. S. des § 35 Abs. 3 und Abs. 1 Nr. 3 zu einem bestimmten unpersönlichen Zwecke erfolgt sei. In einem solchen Falle habe der Zuwendungsempfänger die Verfügung darüber, welche sachlichen Mittel er zur Erreichung des Zweckes ergreifen will. Vorliegend sei die Zuwendung für eine Reihe genau bestimmter Anstalten bestimmt gewesen und die Beschwerdeführerin hätte lediglich die Verteilung unter diese Anstalten vorzunehmen.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet. Die Berufungsentscheidung stützt mit Recht die Steuerpflicht auf § 35 Abs. 3 ErbschStG. Diese Vorschrift lautet: „Sind ohne Begründung einer Stiftung Zuwendungen, auf welche die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3 zutreffen, gemacht worden, so werden sie hinsichtlich der Versteuerung ebenso behandelt, als ob zu demselben Zwecke eine Stiftung errichtet worden und auf diese der Betrag der Zuwendung übergegangen wäre." Wie sich aus der Begründung zum ErbschStG. (S. 40) ergibt, soll die Bestimmung Zweifel beseitigen, die darüber entstanden waren, ob bei Zuwendungen an eine Mittelsperson mit der Bestimmung, den Betrag der Zuwendung zu einem der im Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Zwecke zu verwenden, als Bedachte diejenigen anzusehen sind, denen die Zuwendung zufließt, und ob daher nur der dem einzelnen zugeflossene Betrag, oder ob nicht der Gesamtbetrag der Zuwendung für die Bemessung der Steuerpflicht maßgebend ist. Das Gesetz hat die Frage im letzteren Sinne entschieden. Das Wesen solcher Zuwendungen besteht darin, daß Vermögenswerte einem anderen zugewendet werden, um sie zu einem bestimmten Zwecke nutzbar zu machen, so daß ein besonderes Zweckvermögen gebildet wird, als dessen Vertreter der Empfänger der Zuwendung, auch wenn er rechtlich deren Eigentümer wird, anzusehen ist. Erfolgt die Zuwendung an einen Verein ohne juristische Persönlichkeit, so gilt sie als an die Vereinsmitglieder als solche mit der Bestimmung übergeben, das Zugewendete seinem Zwecke zuzuführen (zu vgl. RFH. 1, 57 ff.). Nach dieser Regelung ist die Zuwendung selbst so anzusehen, als ob sie eine selbständige Stiftung mit Rechtspersönlichkeit wäre. Die Zuwendung bildet den Gegenstand der Besteuerung, gleich als wäre sie die Erwerberin des den besonderen Zwecken gewidmeten Vermögens. Aus dieser vom Gesetz aufgestellten Regelung, daß die Zuwendung (das Zweckvermögen) selbst als Bereicherte gilt, folgt, daß die Vorschrift des § 35 Abs. 2 ErbschStG. über die Versteuerung eines Erwerbes unter einer Auflage, nicht anwendbar ist und daher ein Abzug für den der Zweckbestimmung zugeführten Teil der Zuwendung vom steuerpflichtigen Erwerbe nicht in Frage kommen kann. Zur Entrichtung der Steuer ist entsprechend den Organen der rechtsfähigen Stiftung der mit der Zuwendung Beschwerte verpflichtet (§ 30 ErbschStG.; § 86 Abs. 2 RAbgO.). Dieser kann jedoch nach § 30 Abs. 1 Satz 2 die Steuer auf die Zuwendung anrechnen, sofern sich nicht aus der Anordnung des Schenkers ein anderes ergibt.

In Anwendung der vorstehenden Rechtsgrundsätze auf den vorliegenden Fall ist die Zuwendung dann schenkungssteuerpflichtig, wenn sie als eine Zuwendung an eine unselbständige Stiftung in dem oben dargelegten Sinne anzusehen ist. Zu diesem Punkte hat die angefochtene Entscheidung ohne erkennbaren Rechtsirrtum in tatsächlicher und daher der Nachprüfung durch den RFH. nicht mehr unterliegenden Beziehung festgestellt, daß eine Zuwendung an eine bestimmte Anstalt oder an einen bestimmten Verein oder mehrere bestimmte Anstalten oder Vereine nicht vorliegt. Steht dies fest, dann gilt der Beschwerdeführer als der mit der Zuwendung beschwerte Empfänger, oder genauer gesagt, da Beschwerdeführer ein nicht rechtsfähiger Verein ist, die Gesamtheit seiner Mitglieder. Bezüglich der Höhe des Steuersatzes ist die Zweckzuwendung von 1000 ℳ als eine Einheit anzusehen.

Im übrigen kann ein Zweifel über den gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck der Zuwendung nicht bestehen. Auch ist die Verwendung zu dem bestimmten Zwecke i. S. des § 35 Abs. 1 Ziff. 3 ErbschStG. durch die Vereinsorganisation als gesichert zu erachten, da es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, daß derartige Vereine sich nicht nur an ihre Vereinszwecke, sondern auch an Zwecke halten, denen sie über ihre Satzungen hinaus, wie hier, auf Grund eines besonderen, der Öffentlichkeit übergebenen Aufrufs dienen wollen (zu vgl. RFH. 1, 57 ff.).

Wenn die Beschwerdeführerin die Vorschrift des § 35 Abs. 3 nicht für anwendbar hält, weil die Erhebung der Schenkungssteuer entweder eine Schenkung i. S. des § 40 Abs. 1 Satz 1 oder eine freigebige Zuwendung mit Bereicherung des Bedachten im Sinne des § 40 Abs. 1 Satz 2 oder einen der Fälle des § 40 Abs. 2 voraussehe, so ist diese Rechtsauffassung irrig. Denn schon aus den im Satz 1 Abs. 1 des § 40 enthaltenen Worten „der gleichen Besteuerung" folgt, daß nicht nur die Steuer selbst, sondern auch die materiellen Vorschriften über die Besteuerung überhaupt bei Erhebung der Schenkungssteuer in gleicher Weise gelten sollen wie beim Erwerbe von Todeswegen. Nur in diesem Sinne kann auch die im letzten Satz des Abs. 1 des § 40 enthaltene Vorschrift, wonach die Vorschriften über die Erbanfallsteuer sinngemäß anzuwenden sind, aufgefaßt werden. Hiernach gelten also für die Schenkungssteuer dieselben materiellrechtlichen Grundsätze wie für die Erbanfallsteuer, soweit im Gesetz abweichende Bestimmungen nicht getroffen sind.

(RFH., I. Sen., Urt. v. 18. Nov. 1921, I a A 107/21.)

Zu 23. Mit dem Charakter der Erbschaftssteuer als Bereicherungssteuer läßt sich § 35 Abs. 3 nicht vereinigen. Die Bestimmung, welche ihr Vorbild in § 8 des preuß. ErbschStG. von 1891 und in der reichsgerichtlichen Judikatur zu § 12 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes von 1906 hat, ist geschaffen, um dem Fiskus die Versteuerung zu ermöglichen oder zu erleichtern. Verteilt die Mittelsperson die ihr überwiesene Summe in kleinen und schon deshalb nicht steuerpflichtigen Beträgen, so sind — ohne die genannte Bestimmung — weder sie noch die einzelnen Empfänger steuerpflichtig. Übersteigen die Teilbeträge die steuerfreie Grenze, so werden die Empfänger in der Regel gemäß § 42 Ziff. 2 befreit sein. Um diese Konsequenzen auszuschalten, hat man unter Ablehnung des Auflagebegriffs die Zuwendung „personifiziert", als Einheit, wie eine rechtsfähige Stiftung verselbständigt und kann nun das Ganze einheitlich versteuern, obwohl die Mittelsperson nicht nur nicht bereichert ist, sondern mit der Verteilung belastet ist.

RA. Dr. Alexander Philipsborn, Berlin.

24. Gestattet eine Aktiengesellschaft neuen Aktionären zum Nennwerte ausgegebene Aktien mit einem geringeren Betrage zu bezahlen, so liegt hierin eine steuerpflichtige Schenkung.†)

Die Aktiengesellschaft H. K., von deren 150 Aktien der Beschwerdeführer 148 besaß, faßte in der Generalversammlung vom 15. März 1919 folgenden Beschluß:

1. Das Grundkapital soll um 300 000 ℳ erhöht werden.
2. Die gedachte Erhöhung erfolgt durch Ausgabe von 300 neuen Aktien zum Nennwert von je 1000 ℳ.
4. Die neuen Aktien sollen zum Nennwert ausgegeben werden.
5. Die Einlagen auf das erhöhte Grundkapital sind in 5%iger Reichsanleihe zum Kurs von 100% zu machen.
6. Andere Aktionäre, als der Kommerzienrat A. St. haben nicht das Recht auf Zuteilung der neuen Aktien.

Nach Ausführung dieses Beschlusses ist der Beschwerdeführer zu einer Schenkungssteuer von 5994 ℳ veranlagt worden, weil die Steuerbehörde die Differenz zwischen dem Nennwert und dem damaligen Kurswert der Kriegsanleihe in Höhe von 83,33% als Schenkung angesehen hat. Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet. Zutreffend führt das Landesfinanzamt aus, daß die Größe des Aktienbesitzes für die Erörterung der Frage, ob eine Schenkung vorliege, ausscheiden müsse, weil die Aktiengesellschaft unter allen Umständen eine selbständige juristische Persönlichkeit bleibe. Zu prüfen war — ohne daß ein Anlaß vorlag, zu der Frage, ob in der Überlassung von Gratisaktien eine Schenkung zu erblicken ist, Stellung zu nehmen —, lediglich, ob es sich um eine steuerpflichtige Schenkung handelt, wenn eine Aktiengesellschaft einem — jedenfalls nicht allen — ihrer Aktionäre gestattet, zum Nennwert ausgegebene Aktien mit einem geringeren Betrage zu bezahlen. Die Frage bejaht der Senat, weil die Erfordernisse des § 516 BGB. gegeben sind und der Fall nicht anders liegt, als wenn die Aktiengesellschaft einem ihr eine Summe schuldenden Aktionär einen Teil derselben erläßt, ohne daß etwa dem Erlaß eine entsprechende Leistung gegenüberstünde.

(RFH., Entsch. v. 16. März 1922, VI A 32/22)

Zu 24. Der Entsch. wird man kaum beipflichten können.

1. Die Schenkung soll darin liegen, daß der Beschwerdeführer die 300 jungen Aktien zu je tausend Mark gegen Überlassung von Kriegsanleihe zum gleichen Nennbetrag erhält, die Kriegsanleihe aber unter pari steht. Dabei ist zunächst verkannt, daß es doch überhaupt nicht auf die formale Aktienziffer ankommen kann, sondern darauf, welchen wirklichen Wert die Aktie hat. Ob die alten Aktien mehr als 100% wert waren und ob sie überhaupt 100% wert waren, ist im Urteil mit keinem Worte erwähnt. Es handelt sich um eine ganz kleine Aktiengesellschaft, deren Aktien offenbar nicht an der Börse gehandelt wurden. Waren die alten Aktien selbst nicht mehr als 90 oder 95 wert, so sind die jungen Aktien, eben weil für sie die AG. nur 83,33% erhalten hat, natürlich auch nicht vollwertig. Es ist ja sogar möglich, daß die Reichsanleihe, obschon sie nur 83,33 stand, sehr viel wertvoller war als die junge Aktie! Unterstellt man aber einmal, daß die alten Aktien sehr wertvoll waren — z. B. einen Wert von etwa 1000% gehabt haben —, so würde — sofern man überhaupt den prinzipiellen Standpunkt des RFH. für zutreffend erachtet — wiederum die Entscheidung des Finanzamtes unrichtig sein, weil in diesem Falle der Zeichner ja doch keine Aktien zu einem Wert von 100% erhalten hätte, sondern sehr viel wertvollere Aktien. Es hätte daher der RFH. — sein prinzipieller Standpunkt immer als richtig unterstellt — unter allen Umständen nicht auf den Nennwert der jungen Aktien das Schwergewicht legen dürfen, sondern auf ihren inneren Wert. Der Nennwert besagt ja doch bei der Aktie noch viel weniger, als bei der Reichsschuldverschreibung.

2. Aber es muß überhaupt der Ansicht widersprochen werden, daß in einer Unter-pari-Emission eine Schenkung von Aktien seitens der Gesellschaft an den Übernehmer zu finden sei, wie auch umgekehrt in der Über-pari-Emission keine Schenkung des Übernehmers an die Gesellschaft erblickt werden kann. Die Unter-pari-Emission ist verboten (§ 184 Abs. 1 HGB.). Die Bestimmung bezieht sich auch auf Sacheinlagen (vgl. Makower, § 184 HGB. II). Es ist streitig, welche Wirkungen eine unstatthafte Unter-pari-Emission hat. Die Auffassung, daß darin eine Schenkung der Gesellschaft liege, ist bisher noch nicht vertreten worden.

Es ist natürlich denkbar, daß Gründer einer AG. einem Mitgründer auf die Weise Aktien schenken, daß sie für ihn die Einlage leisten. Niemals aber ist in einem solchen Falle die AG. selbst Schenker. Aber auch wenn jemand bei der Gründung oder Kapitalserhöhung unter Verletzung des Gesetzes unentgeltlich oder gegen Leistung einer unterwertigen Einlage Aktien erhält, so kann die Gesellschaft schon deshalb nicht als Schenker angesehen werden, weil ihr Vermögen durch die unstatthafte Ausgabe der Aktien nicht geschmälert wird. Geschmälert wird vielmehr das Vermögen der übrigen Aktionäre, deren Aktien dadurch im Werte vermindert werden. Man kann auch nicht sagen, daß die Aktiengesellschaft auf ihre Mehreinlageforderung verzichte und daß in diesem Verzichte die Schenkung liege. Eine solche Forderung existiert nicht, wenn von vornherein vereinbart wird, daß eine unterwertige Einlage geleistet werden soll. —

RA. Dr. James Breit, Dresden.

×25. Die Verpflichtung der Notare aus § 58 Abs. 2 ErbschStG. 1919 (— zur Übersendung beglaubigter Abschriften von Schenkungsurkunden an die Finanzämter —) erstreckt sich nicht nur auf die nach dem Inkrafttreten des ErbschStG. beurkundeten Schenkungsfälle, sondern auch auf Urkunden, die in der Zeit vom 31. Dez. 1916 bis 31. Aug. 1919 über Zuwendungen der in § 72 Abs. 2 des Gesetzes bezeichneten Art errichtet sind.†)

Der Zimmermann L. in M. hat seiner Ehefrau durch Überlassungsvertrag v. 19. Febr. 1918 ein Grundstück schenkungsweise übertragen. Da durch § 72 Abs. 2 ErbschStG. 1919 die nach dem 31. Dez. 1916 gemachten Zuwendungen zugunsten von Ehegatten der Schenkungssteuerpflicht unterworfen wurden, hat das FA. den beurkundenden Notar, den Beschwerdeführer, zur kostenfreien Mitteilung einer Abschrift des Vertrags aufgefordert. Beschwerdeführer ersuchte zunächst um Bekanntgabe der Bestimmungen, auf die sich das an ihn gerichtete Verlangen stütze. Nachdem das FA. auf § 58 ErbschStG. und § 15 der AusfBest. dazu verwiesen und sein Verlangen aufrechterhalten hatte, lehnte Beschwerdeführer die Vorlage der Vertragsabschrift mit Schreiben v. 16. April 1921 ab. Dieses Schreiben wurde als Beschwerde i. S. von §§ 224, 281 RAbgO. behandelt und die Beschwerde vom LFA als unbegründet zurückgewiesen. Hiergegen ist die vorliegende Rechtsbeschwerde gerichtet, in der ausgeführt ist, daß die Bestimmungen im § 58 ErbschStG. und § 15 AusfBest. nur in den erst nach dem 31. Aug. 1919 eingetretenen Steuerfällen angewendet werden könnten, nicht auch in den Fällen, in denen eine Schenkung schon vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erfolgt ist.

Die Rechtsbeschwerde ist frist- und formgerecht eingelegt. Auch sonst besteht gegen ihre Zulässigkeit kein Bedenken. Die Aufforderung an den Beschwerdeführer, eine Abschrift des Vertrags v. 19. Febr. 1918 vorzulegen, ist auf Grund des § 58 ErbschStG. ergangen. Das FA. stellte sich demnach auf den Standpunkt, daß es zur Einforderung der Abschrift gesetzlich berechtigt sei. Anordnungen, die die FA. bei der Ermittlung von Steueransprüchen innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, können aber nach § 202 Abs. 1 RAbgO. erzwungen werden und gegen Beschwerdeentscheidungen der LFA. über solche Anordnungen findet nach § 283 Abs. 1 RAbgO. die Rechtsbeschwerde an den RFH. statt. Ob der Notar in Preußen zu den öffentlichen Behörden gehört, gegen die nach § 202 Abs. 5 RAbgO. ein Zwangsmittel nicht zulässig ist, kann dahingestellt bleiben. Denn, wie der RFH. bereits in der Entsch. v. 22. Dez. 1920 III A 134/20 (RFH. 4, 265) ausgesprochen hat, sind unter Anordnungen, die nach § 202 Abs. 1 erzwungen werden können, solche zu verstehen, die objektiv erzwingbar sind, ohne Rücksicht darauf, ob im Einzelfalle wegen der persönlichen Verhältnisse des Angegangenen ein Zwang ausgeschlossen ist.

Sachlich ist die Rechtsbeschwerde nicht begründet.

Nach § 58 Abs. 2 ErbschStG. haben die Notare den Steuerbehörden beglaubigte Abschriften der von ihnen beurkundeten Schenkungen zu übersenden. Diese Vorschrift ist allerdings, wie die Rechtsbeschwerde zutreffend ausführt, gleich den übrigen Vorschriften des ErbschStG. am 1. Sept. 1919 in Kraft getreten. Daraus ergibt sich zwar, daß die Verpflichtung der Notare nach § 58 erst seit dem 1. Sept. 1919 besteht. Dagegen folgt daraus keineswegs, daß sie sich nur auf erst nach dem 31. Aug. 1919 beurkundete Vorgänge bezieht. Das ErbschStG. bestimmt im § 72 Abs. 2, daß Zuwendungen an Abkömmlinge und Ehegatten, die vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes, aber nach dem 31. Dez. 1916 gemacht sind, der Schenkungssteuer unterliegen, wenn sie gemäß § 40 des Gesetzes steuerbar sein würden. Zuwendungen solcher Art sollen demnach dadurch steuerlich erfaßt werden, daß das ErbschStG. rückwirkend auf sie angewendet wird. Dies ist auch in der Begründung des Gesetzentwurfs (Drucks. der NatVers. Nr. 376 S. 48) deutlich zum Ausdruck gebracht. Die rückwirkende Anwendung des Gesetzes kann sich aber dann unmöglich auf den im § 72 Abs. 2 ausdrücklich genannten § 40 des Gesetzes beschränken, sie muß sich auch auf alle sonstigen Bestimmungen des Gesetzes erstrecken, deren Anwendung nach Lage der Sache möglich und notwendig ist. Dies trifft bei dem § 58 Abs. 2 zu, da ohne diese Vorschrift die Steuerbehörden nicht in der Lage wären, sich von dem Vorhandensein und dem Inhalt der steuerpflichtigen Zuwendungen die erforderliche Kenntnis zu verschaffen.

Mit Unrecht beruft sich die Rechtsbeschwerde auf den zu § 58 des Gesetzes ergangenen § 15 Abs. 1 der AusfBest. Dort ist gesagt,

Zu 25. Mit Recht bejaht der RFH. die Verpflichtung der Notare, auch die in der Zeit v. 31. Dez. 1916 bis zum Inkrafttreten des ErbschStG. beurkundeten Schenkungen den Finanzämtern mitzuteilen und bezügliche Abschriften einzusenden. Ohne diese Verpflichtung wäre die in § 72 Abs. 2 angeordnete Rückwirkung ein Messer ohne Schneide. (Vgl. so bereits JW. 1920, 124.)

RA. Dr. Alexander Philipsborn, Berlin.

daß die Notare den FA. beglaubigte Abschriften aller von ihnen beurkundeten Schenkungen unter Lebenden alsbald nach der Beurkundung zu übersenden haben. Daß diese Anordnung sich nur auf die Zukunft, nicht auch auf die Zeit vor dem Inkrafttreten des Gesetzes bezieht, ergibt sich allerdings schon aus den Worten „alsbald nach der Beurkundung". Daraus kann aber nichts für den Standpunkt der Rechtsbeschwerde hergeleitet werden. Denn daraus, daß die AusfBest. zu § 58 Abs. 2 unterlassen haben, über dessen rückwirkende Anwendung auf Zuwendungen in der Zeit v. 31. Dez. 1916 bis zum 1. Sept. 1919 Anordnungen zu treffen, folgt noch nicht, daß der § 58 Abs. 2 auf solche Zuwendungen nicht angewandt werden kann.

Unbeachtlich ist auch die Bezugnahme der Rechtsbeschwerde auf die allgemeine Verfügung des preuß. JustMin. v. 31. Dez. 1919 (JMBl. 1920 S. 4), in der unter VI angeordnet ist, daß die Notare die in der Zeit v. 1. Jan. 1917 bis 1. Sept. 1919 beurkundeten Schenkungen unter Lebenden zu ermitteln und in ein dem FA. mitzuteilendes Verzeichnis einzustellen haben. Diese Anordnung ist offensichtlich gerade auf Grund des § 58 Abs. 2 ErbschStG. ergangen. Sie hätte nicht ergehen können, wenn es für diese Zeit an der gesetzlichen Grundlage des § 58 Abs. 2 fehlen würde. Daraus, daß nicht für alle Fälle die Vorlage beglaubigter Urkundenabschriften angeordnet ist, ergibt sich noch nicht, daß der § 58 Abs. 2 als auf die in dieser Zeit stattgehabten Beurkundungen nicht anwendbar angesehen wurde und daß das FA., wenn es trotz Vorlage des Verzeichnisses die Einsicht einer Urkunde nicht entbehren kann, nach der Anschauung des Reichsministers der Justiz nicht berechtigt sein soll, die Übersendung einer Abschrift dieser Urkunde auf Grund des § 58 Abs. 2 zu verlangen.

Hiernach ist daran festzuhalten, daß § 58 Abs. 2 ErbschStG. auch auf Notariatsurkunden anwendbar ist, die in der Zeit v. 31. Dez. 1916 bis 31. Aug. 1919 über Zuwendungen der im § 72 Abs. 2 ebenda bezeichneten Art errichtet sind. Damit steht im Einklang, daß nach § 461 RAbgO. in steuerpflichtigen Fällen, die auf Grund des ErbschStG. vor dem 1. Sept. 1919 eingetreten sind, die Bestimmungen der RAbgO. anzuwenden sind.

(RFH., I. Sen., Urt. v. 27. Jan. 1922, I a A 91/21.)

26. **Die Vorsätzlichkeit i. S. des § 3 Absatz 1 des StNachfG. setzt voraus, daß der Erklärungspflichtige sich nicht nur des Vorhandenseins von Vermögensteilen, sondern auch der Verpflichtung, diese der Steuerbehörde anzugeben, bewußt ist und mit dem Willen, diese Verpflichtung nicht zu erfüllen, die Angabe unterläßt.** †)

Das LFA. hat mit der angefochtenen Entsch. unter Aufhebung des Einspruchsbescheids des FA. den Vollstreckungsbescheid v. 17. Aug. 1920 außer Wirkung gesetzt. Gegen diese Entsch., auf deren Begründung verwiesen wird, hat das FA. Rechtsbeschwerde erhoben, weil § 3 StNachfG. unrichtig angewendet worden sei.

Der Rechtsbeschwerde ist stattzugeben.

Die angefochtene Entsch. beruht auf der Erwägung, daß die noch vor Abschluß der Veranlagung zur Vermögenszuwachsabgabe nachgeholte Angabe bisher nicht bekannt gegebenen Vermögens den im § 3 StNachfG. angedrohten Vermögensverfall beseitige. Demgegenüber hat der Große Senat in der Entsch. v. 16. Jan. 1922 die Bestimmung des § 3 dahin ausgelegt, daß es nicht auf den Zeitpunkt ankommt, mit dem das Veranlagungsverfahren zum Abschluß gelangt, der Rechtsnachteil des Vermögensverlustes vielmehr an das vorsätzliche Verschweigen von Vermögen zur Vermögenszuwachsabgabe oder zum Notopfer geknüpft sei.

Danach muß die angefochtene Entsch. aufgehoben und die Sache zur nochmaligen Entscheidung zurückverwiesen werden.

Hierbei wird zu prüfen sein, ob entgegen den Ausführungen des Steuerpflichtigen als festgestellt anzunehmen ist, daß er die im Vollstreckungsbescheid aufgeführten Vermögensteile wirklich vorsätzlich verschwiegen hat. Dazu wird aber das LFA. nur gelangen können, wenn unzweideutig erweisbar und erwiesen ist, daß der Steuerpflichtige nicht bloß das Vorhandensein der in Frage stehenden Vermögensteile, sondern auch die gesetzliche Vorschrift, daß sie anzugeben sind, gekannt hat und trotz dieses Bewußtseins und mit dem Willen, die gesetzliche Verpflichtung nicht zu erfüllen, die Vermögensteile nicht angegeben hat. Fehlt es an einer dieser Voraussetzungen, so wird der Vorsatz i. S. des § 3 nicht angenommen werden können und der Vollstreckungsbescheid nicht gerechtfertigt sein.

In der Berufungsschrift macht der Steuerpflichtige geltend, daß er das Guthaben bei der städtischen Sparkasse von 12 354,41 ℳ zur Deckung von Geschäftsverlusten im Herbste 1919 abgehoben, und daß er bei der Abgabe der Steuererklärung an dieses Guthaben als zu seinem Vermögen gehörend nicht mehr gedacht habe, zumal da er das Sparbuch schon bei der Abhebung des Guthabens zurückgeben mußte und den Vermögensstand vom 30. Juni 1919 nicht mehr kannte. Bei der Würdigung dieses Vorbringens und seiner Glaubwürdigkeit wird auch in Betracht zu ziehen sein, ob der Steuerpflichtige sich darüber klar war, daß er den Stand des Guthabens vom 30. Juni 1919 als Bestandteil seines Endvermögens anzugeben hatte, oder ob er trotz der vorgedruckten Angaben in dem Steuererklärungsformular der auch sonst hin und wieder bestehenden Ansicht war, es käme auf den Stand bei der Abgabe der Steuererklärung an. Auch wenn nach den Umständen des Falles als feststehend betrachtet werden könnte, daß der Steuerpflichtige sich der Verpflichtung, das Vermögen nach dem Stande am Stichtage entsprechend dem Vordruck der Steuererklärung anzugeben, bewußt war, wäre weiter zu prüfen, ob der Steuerpflichtige das Guthaben nicht als Bestandteil seines Betriebsvermögens zu behandeln hatte. In diesem Falle wäre ein Verschweigen nur anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zur genauen Angabe der einzelnen, das Betriebsvermögen ausmachenden Teile angehalten worden wäre, da das Betriebsvermögen in der Steuererklärung nur als eine wirtschaftliche Einheit anzugeben ist und damit auch angegeben wird. Weiter würde zu untersuchen sein, ob der Steuerpflichtige wirklich an das Guthaben, weil es in der Zwischenzeit verbraucht worden war, bei der Abgabe der Steuererklärung nicht mehr gedacht hat.

In Beziehung auf das Guthaben bei der Bank im Betrage von 16,30 ℳ wird gleichfalls zu prüfen sein, ob der Steuerpflichtige nicht der Ansicht war, daß er das Guthaben bei der Bank schon am 30. Juni 1919 vollständig abgehoben hatte.

Hinsichtlich der auf den Namen der Kinder gemachten Einlagen wird von Bedeutung sein, ob die Ausführungen des Steuerpflichtigen glaubhaft sind, daß die Einlagen während seiner Kriegsdienstleistung von seiner Ehefrau ohne sein Wissen gemacht worden sind und ob er auch von dem Vorhandensein der Einlagen nicht bis zur Abgabe der Steuererklärung unterrichtet worden ist. Wäre dies der Fall, so würde schon aus dem Grunde der Vermögensverfall nicht eingetreten sein, weil der Steuerpflichtige von dem Vorhandensein dieses Vermögens keine Kenntnis hatte, das Vermögen also auch nicht vorsätzlich verschweigen konnte.

(RFH., III. Sen., Urt. v. 26. Jan. 1922, III A 236/21.)

27. **1. Die Zinsen für die von den Fernsprechteilnehmern nach § 10 der FernsprGebO. v. 10. Dez. 1899 in der Fassung des Ges. v. 6. Mai 1920 (RGBl. S. 894, FernsprGebO.) zu leistenden einmaligen Beträge zum Ausbau des Fernsprechnetzes unterliegen der Kapitalertragssteuerpflicht für gesetzliche Zinsen.**

2. Zinsen, die auf Grund einer Vereinbarung entrichtet werden, i. S. des KapErtrStG. sind nur solche, die rein rechtsgeschäftlich geschuldet werden, also ausschließlich in privatrechtlichen Willenserklärungen wurzeln, nicht auch solche, deren Grundlage in erster Linie eine, gegebenenfalls den Vertragsinhalt ergänzende Vorschrift des Gesetzes über eine Zinsverpflichtung bildet.

3. Gesetzliche Zinsen i. S. des KapErtrStG. liegen stets vor, wo kraft Vorschrift eines Gesetzes eine Zinsentrichtung erfolgt. Ob solche, in einer gesetzlichen Vorschrift ausdrücklich als Zinsen bezeichnete Nebenleistungen, die neben einem Kapital geschuldet werden, sich unter den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Zinsen als Früchte eines Kapitalforderungsrechts (BGB. § 99 Abs. 2 und 3) bringen lassen, ist nicht entscheidend. †)

Die von den Fernsprechteilnehmern nach § 10 der FernsprechGebO. v. 10. Dez. 1899 in der Fassung des Gesetzes v. 6. Mai

---

Zu 26. Die Entsch. gibt eine Erklärung des Begriffes „vorsätzliches Verschweigen". Um die schwerwiegenden Folgen des Vermögensverfalles, der keine Strafe i. S. der Strafbestimmungen der RAbgO. sein soll, nach sich zu ziehen, ist es erforderlich, daß der Steuerpflichtige nicht nur die von ihm verschwiegenen Vermögensteile selbst genau kennt, sondern daß er auch in Kenntnis der gesetzlichen Vorschriften, die ihn zur Veranlagung dieser Vermögensstücke anhalten, solche bewußt nicht angibt, um der gesetzlichen Vorschrift zuwiderzuhandeln. Es genügt also nicht der Vorsatz i. S. des § 359 RAbgO., der unter Umständen bei unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften straffrei bleiben kann (§ 358 RAbgO.), sondern es muß zu dem Vorsatze die Absicht hinzukommen, durch die Handlung, nämlich das Verschweigen, den Erfolg zu erzielen, durch Nichtbefolgung der bekannten steuerrechtlichen Vorschriften sich einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen.

RA. Paul Pottgießer, Cöln.

Zu 27. Wenn man an die Frage, ob die 4%igen Zinsen, die man kraft der Fernsprechgebührenordnung vom einmaligen Fernsprechbeitrag erhält, steuerbare Kapitalerträge sind, mit dem bloßen Rechtsgefühle herantritt, wird man sich der Bejahung nicht entziehen können. Kapitalanlage ist der Beitrag unbedingt, und zwar eine durchaus sichere und leidlich nutzbringende — sicherer jedenfalls und nutzbringender als Sparkassen- und Bankeinlagen. Sie ist eine nicht ganz freiwillige, aber auch keine ganz unfreiwillige Kapitalanlage, man hat sich mit ihr eben wegen ihrer Sicherheit und ihres Ertrages so ziemlich ausgesöhnt. Übrigens kommt es auf die Freiwilligkeit einer Anlage für den Begriff der Kapitalanlage auch nach dem Kapitalertragsteuergesetze nicht an. Wenn die vorliegende Entsch. in einer beiläufigen Bemerkung die Frage, ob die vom Steuerfiskus zu zahlenden Zinsen für zu Unrecht erhobene Steuern kapitalertragsteuerpflichtig sind, für zweifelhaft erklärt, weil es sich hier nicht um eine Kapitalanlage handle, so kann ich diesen Zweifel nicht für begründet halten. Denn Verzugs- und Prozeßzinsen sind auch Kapital-

1920 (RGBl. 894) (FernsprechGebO.) zu leistenden einmaligen Beträge zum Ausbau des Fernsprechnetzes werden von dem auf die Einzahlung folgenden Monat an mit 4% verzinst und den Teilnehmern bei Aufgabe des Anschlusses zurückgezahlt (§ 10 Abs. 3 der FernsprechGebO.). Die Kapitalertragsteuerpflicht dieser Zinsen ist im vorliegenden Steuerprozesse streitig. Der Beschwerdeführerin sind 3,20 ℳ Kapitalertragsteuer gekürzt worden, deren Erstattung sie beansprucht. Der Erstattungsantrag sowie Einspruch und Berufung sind abgewiesen. Die Rechtsbeschwerde ist begründeet.

Von den im § 2 KapErtrStG. erschöpfend aufgezählten steuerbaren Kapitalerträgen könnten nur die im Abs. 1 I Ziff. 2 und 4 genannten in Betracht kommen. Der einmalige Beitrag stellt sich als eine Zwangsanleihe des Reichs dar. Die Begründung zum Entwurfe des Telegraphen- und Fernsprechgebührengesetzes führt aus: „Bisher wurden im Haushalt der Reichspost- und Telegraphenverwaltung die Aufwendungen für den Betrieb und die Instandhaltung der Fernsprechanlagen durch die laufenden Einnahmen aufgebracht, während die Kosten für die Erweiterung der Fernsprechnetze und für den Bau neuer Leistungen in der Hauptsache auf den außerordentlichen Haushalt genommen wurden. Die Mittel für diese werbenden Anlagen wurden durch Anleihen beschafft. Um die mit der Begebung einer neuen Anleihe verbundenen Schwierigkeiten zu vermeiden oder die ohnehin schon beträchtliche schwebende Schuld des Reichs nicht zu vergrößern, wird beabsichtigt, die Teilnehmer zur Aufbringung der fehlenden Mittel mit heranzuziehen. Die Aufbringung ist in der Weise gedacht, daß jeder Teilnehmer für jeden Hauptanschluß 1000 ℳ und für jeden Nebenanschluß, auch für jeden von einem privaten Unternehmer hergestellten, 200 ℳ der Telegraphenverwaltung einmalig zur Verfügung stellt." Wenn hier von Anleihen gesprochen und der einmalige Beitrag dazu im Gegensatze gestellt wird, so ist der Ausdruck „Anleihe" im technischen Sinne der Reichsschuldenordnung v. 19. April 1900/22. Febr. 1904 gebraucht. Unter Anleihen sind demnach nur die als solche im Reichshaushaltungsplan erscheinenden, der fundierten Schuld zuzurechnenden, verzinslichen freiwilligen Anleihen, die auf Grund gesetzlicher Ermächtigung durch den Reichskanzler aufgenommen und von der Reichsschuldenverwaltung verwaltet werden, gemeint, die von jedermann erworben werden können, für welche andererseits ein Übernahmezwang für niemanden besteht. Der einmalige Beitrag ist dagegen eine Zwangsanleihe, die als solche auch bei den Verhandlungen im Plenum der Nationalversammlung mehrfach ohne Widerspruch bezeichnet worden ist; sie wird jedem, der nach Inkrafttreten des Fernsprechgebührengesetzes Fernsprechteilnehmer werden will oder es beim Inkrafttreten des Gesetzes bereits war und über diesen Zeitpunkt hinaus bleiben will, für jeden Haupt- bzw. Nebenanschluß in Höhe von 1000 bzw. 200 ℳ auferlegt, vom Reichspostminister verwaltet und zum Ausbau des Fernsprechnetzes verwendet. Sie ist mit 4% verzinslich und bei Aufhebung des Anschlusses rückzahlbar. § 2 Abs. 1 I Ziff. 2 KapErtrStG. erklärt für steuerpflichtig nur Zinsen von Anleihen, die in öffentlichen Schuldbüchern eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. Zu diesen Anleihen gehört die hier in Rede stehende Zwangsanleihe nicht, da sie weder in öffentlichen Schuldbüchern eingetragen ist noch über sie Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind; es kann daher die Steuerpflicht schon deshalb nicht auf Ziff. 2 begründet werden. Hiermit ist aber die Steuerfreiheit dieser Zinsen noch nicht dargetan. Denn Ziff. 2 a. a. O. ist hier überhaupt nicht anwendbar. Diese Vorschrift versteht nämlich unter Anleihen nur solche Darlehen öffentlichrechtlicher Körperschaften, die auch in den sie betreffenden gesetzlichen Bestimmungen und im Verkehre als Anleihen bezeichnet werden, nicht aber solche, welche unter absichtlicher Vermeidung dieser Bezeichnung aufgenommen werden und der Befriedigung des Kreditbedürfnisses des Reichs und anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften in einer Form zu dienen bestimmt sind, welche von der für die Anleihen im verkehrsüblichen Sinne typischen Gestaltung abweicht. Das ergibt sich daraus, daß die Schatzanweisungen (Schatzwechsel), welche sich gleichfalls als Anleihen, d. h. als Darlehen im zivilrechtlichen Sinne darstellen, aber im Gegensatze zu den „eigentlichen" Anleihen in kurzfälligen, der schwebenden Schuld angehörenden Verschreibungen bestehen, in Ziff. 7 besonders behandelt und selbständig neben die Anleihen der Ziff. 2 gestellt sind.

Es ist vielmehr noch weiter zu prüfen, ob sich für die hier in Rede stehenden Zinsen die Steuerpflicht aus einer der übrigen Vorschriften des § 2 ergibt.

Es kann nur noch Ziff. 4 in Betracht kommen.

Die Vorinstanz sieht die Zinsen als solche von Forderungen an, die auf Grund einer Vereinbarung entrichtet werden, nicht als gesetzliche Zinsen. Dem liegt folgender Gedankengang zugrunde: Die Zinsen werden geschuldet auf Grund des Fernsprechanschlußvertrags, der das Verhältnis zwischen der Postverwaltung und den Teilnehmern regelt. Die Vorschriften der FernsprechGebO. über den einmaligen Betrag und seine Verzinsung sind Vertragsbestandteile dieses zivilrechtlichen Abkommens zwischen der Post und den Teilnehmern; die Zinsen werden daher auf Grund einer Vereinbarung, nämlich auf Grund des Fernsprechanschlußvertrags geschuldet. Diese Schlußfolgerung ist aber für das Gebiet des Kapitalertragsteuergesetzes abzulehnen, ohne daß es eines Eingehens auf die sehr streitige Frage (vgl. einerseits Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bd. 2 S. 482 Anm. 18, S. 506; andererseits Laband, Staatsrecht des Deutschen Reichs, 5. Aufl., Bd. 3 S. 82 ff.) bedurfte, ob die Vertragsschlüsse auf dem Gebiete des Fernsprechwesens überhaupt dem Gebiete des Zivilrechts angehören. Denn das Kapitalertragsteuergesetz versteht, wie der erkennende Senat in dem zum Abdruck in der amtlichen Sammlung bestimmten Urteil I A 117/21 v. 9. Dez. 1921 ausgesprochen hat, unter Zinsen von Forderungen, die auf Grund einer Vereinbarung entrichtet werden, solche, die rein rechtsgeschäftlich geschuldet werden, also ausschließlich in privatrechtlichen Willenserklärungen wurzeln, nicht auch solche, deren Grundlage in erster Linie eine, gegebenenfalls den Vertragsinhalt ergänzende Vorschrift des Gesetzes über eine Zinsverpflichtung bildet. Erforderlich ist also, daß die Zinsen auf Grund einer besonderen ausdrücklichen oder stillschweigenden vertragsmäßigen Zinsabrede erwachsen, es genügt nicht, daß sie kraft des, den Vertragsinhalt ergänzenden Gesetzes geschuldet werden. Sonst müßten alle gesetzlichen Zinsen, bei denen die zugrunde liegenden Forderungen auf einem Vertrage beruhen, der strengeren Kapitalertragsteuer für vereinbarte Zinsen, nicht derjenigen für gesetzliche Zinsen unterliegen. Denn in allen diesen Fällen ist dadurch, daß die Parteien nichts Gegenteiliges vereinbart haben, der Inhalt der betreffenden, die Zinspflicht anordnenden Gesetzesvorschriften zum Vertragsinhalte geworden. Man könnte also mit demselben Rechte, wie bezüglich der durch die FernsprechGebO. vorgeschriebenen Zinsen, auch in diesen Fällen die Zinsen als auf Grund einer Vereinbarung entrichtet bezeichnen. Das würde sogar in jenen Fällen noch einleuchtender erscheinen, weil es sich dort regelmäßig bei den Verzinsungsvorschriften der Gesetze um nachgiebiges Recht handelt, also die Parteien die Zinspflicht durch Vertrag ausschließen können, während es sich bei der die Verzinsung anordnenden Vorschrift der FernsprechGebO. um eine zwingende, einer vertragsmäßigen Abänderung nicht zugängliche Bestimmung handelt. Eine derartig weite Erstreckung des Begriffs der vereinbarten Zinsen würde aber der Absicht des Kapitalertragsteuergesetzes widersprechen; denn sie würde z. B. dazu führen, regelmäßig die Warenschuldenzinsen, deren Entstehung auf § 353 HGB. beruht, als vereinbart zu behandeln. Das würde nicht nur dem Sprachgebrauche des HGB., das sie im § 352 als gesetzliche Zinsen bezeichnet, und dem allgemeinen Sprachgebrauche widersprechen, sondern auch den Ausführungen, die im Ausschusse bei der Beratung der Ziff. 4 gemacht worden sind. Hier herrschte allseitig Einigkeit darüber (Ausschußbericht S. 9/10; vgl. Begründung S. 17, 24), daß aus dem Handelsverkehre herrührende verzinsliche Schulden, insbesondere Warenschulden, unmöglich sofort zur Kapitalertragsteuer herangezogen werden könnten, sondern erst, wenn infolge ihres längeren Bestehens angenommen werden müsse, daß sie aus gewerblichen Forderungen in Kapitalforderungen umgewandelt seien.

Danach ist für die Zinsen des einmaligen Beitrages die weitgehende Kapitalertragsteuerpflicht für vereinbarte Forderungszinsen nicht begründet.

---

erträge, auch wenn die Forderung sehr gegen den Willen des Steuerpflichtigen länger als sechs Monate bzw. zwei Jahre (§ 2 I 4 KapErtrStG.) unbezahlt geblieben und damit zur Kapitalanlage geworden ist, und es sind auch gesetzliche Zinsen von ganz unfreiwillig entstandenen Forderungen (unerlaubte Handlung oder dgl.) nach Ablauf der Wartezeit kapitalertragsteuerpflichtig.

Trotzdem ist die Entsch. des RFH. zutreffend. Nicht alle zweifellosen Kapitalerträge sind kapitalertragsteuerpflichtig, sondern nur solche, die § 2 KapErtrStG. erschöpfend aufzählt. In Frage kamen nur § 2 I 2 und § 2 I 4. § 2 I 2 scheidet ohne weiteres aus. Denn diese Bestimmung handelt nur von solchen Anleihen, die in öffentlichen Schuldbüchern eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. Es hätte nicht der Darlegung bedurft, daß der Fernsprechbeitrag schon in seiner Eigenschaft als Zwangsanleihe mit dieser Stelle nichts zu tun habe. Die Zinsen des Fernsprechbeitrages aber sind Forderungszinsen, und es blieb nur zu prüfen, ob und welche der Alternativen von § 2 I 4 einschlägt. Die Vorinstanz hatte sie behandelt als Zinsen, die auf Grund einer Vereinbarung entrichtet werden. Dies wird mit Recht zurückgewiesen. Auf Vereinbarung beruht hier höchstens die Hingabe des Geldes als Fernsprechbeitrag mit der Verpflichtung zur Rückzahlung bei Aufgabe des Anschlusses; die Zinspflicht beruht auf Gesetz. Andererseits ist kein Grund ersichtlich, der ihrer Behandlung als gesetzlicher Zinsen entgegenstünde. Solche sind aber erst steuerpflichtig sechs Monate, nachdem die Hauptschuld — hier der Anspruch des Teilnehmers auf Rückzahlung — fällig geworden ist. Das wird selten praktisch werden.

Übrigens möchte ich noch bemerken, daß m. E. der Anspruch nicht hätte brauchen im Wege des Erstattungsverfahrens geltend gemacht zu werden. Man wird fortab einfach von der Fernsprechbehörde Nachzahlung des abgezogenen Zehntels fordern können. Denn der Abzug ist in unrichtiger Auslegung des Gesetzes geschehen. Der Behörde kann es überlassen bleiben, vom FA. Rückerstattung der mit Unrecht als Steuer abgeführten Beträge zu verlangen.

RA. Dr. Glaser, Dresden.

Dagegen ist die Steuerpflicht für die in Rede stehenden Zinsen unter dem Gesichtspunkt der gesetzlichen Zinsen zu bejahen. Die im Schrifttum teilweise vertretene Ansicht (vgl. u. a. Rauh, BankArch. 20, 238 ff.), als ob unter gesetzlichen Zinsen nur Verzugs- und Prozeßzinsen zu verstehen seien, ist nach Wortlaut, Zweck und Entstehungsgeschichte der Vorschrift — insbesondere unter Berücksichtigung des oben zu § 353 HGB. Gesagten — abzulehnen. Gesetzliche Zinsen i. S. des Kapitalertragsteuergesetzes liegen stets vor, wo kraft Vorschrift eines Gesetzes eine Zinsentrichtung erfolgt. Ob solche, in einer gesetzlichen Vorschrift ausdrücklich als Zinsen bezeichnete Nebenleistungen, die neben einem Kapitale geschuldet werden, sich unter den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Zinsen als Früchte eines Kapitalforderungsrechts (§ 99 Abs. 2 und 3 BGB.) bringen lassen, was im vorliegenden Falle mit Rücksicht auf die streitige Zugehörigkeit des Fernsprechanschlußvertrags zum Gebiete des Zivilrechts fraglich sein kann, ist nicht entscheidend. Ob derartige Zinsen unter Umständen um deswillen kapitalertragsteuerfrei sein können, weil sie sich nicht als Erträge einer Kapitalanlage (§ 2 Abs. 1 I KapErtrStG.) darstellen (wie etwa bei der kraft Gesetzes gemäß § 132 RAbgO. eintretenden Verzinsung zu Unrecht erhobener Steuern), ist hier nicht zu erörtern. Denn hier liegt i. S. des § 2 Abs. 1 I ein Ertrag aus einer Kapitalanlage, eben aus dem Zwangsdarlehen, als welches der einmalige Beitrag oben charakterisiert ist, vor. Im vorliegenden Falle führt die Unterstellung der Zinsen unter den Begriff der gesetzlichen Zinsen nicht zur Besteuerung. Denn die Steuerpflicht tritt nach § 2 Abs. 1 I Ziff. 4 KapErtrStG. erst sechs Monate, nachdem der Beitrag zur Rückzahlung fällig geworden ist, ein; sie wird also regelmäßig bezüglich der Zinsen des einmaligen Fernsprechbeitrages nicht praktisch werden und ist insbesondere in dem hier zur Entscheidung stehenden Falle noch nicht entstanden. Der Rechtsbeschwerde war daher stattzugeben.

(RFH., I. Sen., Urt. v. 15. Febr. 1922, I A 6/22.)

× 28. Bleiben nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 Abs. 2 des KapErtrStG. bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Überschusses der Zinseinnahmen über die Zinsausgaben im laufenden Rechnungsverkehre die von einer Unternehmung i. S. dieser Vorschrift Unternehmungen gleicher Art belasteten oder vergüteten Zinsen auch dann außer Ansatz, wenn der Betrag der vergüteten Zinsen größer ist als der Betrag der belasteten Zinsen? †)

Zu dieser Frage hat sich der 1. Sen. des RFH. in einem auf Ersuchen des Reichsministers der Finanzen erstatteten Gutachten v. 18. Jan. 1922 — I D 3/21 — folgendermaßen geäußert:

In dem Begleitschreiben führt der Reichsfinanzminister aus:

Die Frage betreffe die Auslegung des letzten Halbsatzes des § 3 Abs. 1 Nr. 3 Abs. 2 Satz 2 des Kapitalertragssteuergesetzes. Dieser laute, nachdem im ersten Halbsatz der Überschuß der Zinseinnahmen über die Zinsausgaben im laufenden Rechnungsverkehre für steuerpflichtig erklärt worden sei: „Außer Ansatz bleiben hierbei die Zinsen, die von einer Unternehmung der vorbezeichneten Art einer Unternehmung gleicher Art belastet oder vergütet werden." Aus den Materialien des Gesetzes sei zu dieser Vorschrift folgendes zu entnehmen:

Der § 3 Abs. 1 Nr. 3 Abs. 2 des Gesetzes war in dem Entwurf eines Kapitalertragsteuergesetzes noch nicht erhalten. Dieser hatte vielmehr im § 3 Nr. 2 zur Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (Begründung S. 14) vorgesehen, daß Bankunternehmungen mit den Erträgen der im § 2 Abs. 1 Nr. I, 4, 6, 7 (im Gesetz Nr. I, 4, 5, 7) bezeichneten Art sowie den entsprechenden ausländischen Kapitalerträgen schlechthin von der Steuer befreit sein sollten. Im Ausschuß der Nationalversammlung wurde in der zweiten Lesung (Bericht des 10. Ausschusses Nr. 2157 der Drucksachen S. 35 f.) die Befreiung der Banken im Hinblick auf ihre finanzielle Leistungsfähigkeit gestrichen. Auf Anregung der Banken wurde im Plenum der Nationalversammlung in der zweiten Beratung des Entwurfs die Steuerbefreiung der Bankunternehmungen, soweit sie nach § 76 RStempG. angemeldet waren, wiederhergestellt, dafür aber der Überschuß der Zinseinnahmen über die Zinsausgaben im laufenden Rechnungsverkehre der Steuer unterworfen. (Antrag Nr. 2283, stenographische Protokolle S. 4648 ff.) Die Vorschrift, daß bei der Ermittelung des steuerpflichtigen Zinsüberschusses die von Bank zu Bank vergüteten oder belasteten Zinsen außer Ansatz bleiben sollten, war in dem Antrag Nr. 2283 noch nicht vorgesehen. Diese Vorschrift ist erst in der dritten Beratung durch die Annahme des Antrags Nr. 2365 c (Protokolle S. 4854), aufgenommen worden. Durch die Annahme dieses Antrags hat der § 3 Abs. 1 Nr. 3 Abs. 2 des Gesetzes seine jetzige Fassung erhalten.

Bei der Beurteilung der angeschnittenen Frage werde man — führt der Reichsfinanzminister weiter aus — davon ausgehen müssen, daß die der Tarifnummer 10 (Befreiungsvorschriften Abs. 5) RStempG. in der Fassung v. 26. Juli 1918 nachgebildete Vorschrift des letzten Halbsatzes des § 3 Abs. 1 Nr. 3 Abs. 2 Satz 2 eine Steuererleichterung durch Ausnahme des Zinsverkehrs zwischen Bank und Bank bezwecken wollte, also ausschließlich eine Vergünstigung für die Bank enthalten sollte. Diese Vergünstigung sei auch gegeben, wenn man den Normalfall zugrunde lege — an den man bei der Fassung der Vorschrift auch offenbar allein gedacht habe —, daß die anderen Banken belasteten Zinsen größer seien als die vergüteten Zinsen; denn in diesem Falle sei der der Kapitalertragsteuer unterworfene Zinsüberschuß stets kleiner als der tatsächlich von der Bank erzielte Gesamtüberschuß.

Beispiel:

Eine Bank habe im verflossenen Geschäftsjahr im laufenden Rechnungsverkehr:

		Hiervon entfallen auf Nichtbankkunden	Hiervon entfallen auf Bankkunden
Zinseinnahmen	1 000 000 ℳ	800 000 ℳ	200 000 ℳ
Zinsausgaben	500 000 „	400 000 „	100 000 „
Überschuß	+ 500 000 ℳ	+ 400 000 ℳ	+ 100 000 ℳ

Hier sei — nach Kürzung des Anteils an den Handlungsunkosten — trotz eines Gesamtüberschusses von 500 000 ℳ steuerpflichtig nur der nach Absetzung der von Bank zu Bank belasteten

---

Zu 28. Das Bedeutsame an dem vorstehenden Gutachten, durch das die am Kopfe stehende Frage im Einklang mit der seitherigen Auffassung aller beteiligten Kreise, auch des Reichsfinanzministers, jedoch entgegen dem Wortlaute der gesetzlichen Bestimmung, verneint wird, liegt in der Art, wie der RFH. die Auslegung gegen den Gesetzestext begründet. Es ist immer eine schwierige und peinvolle Lage, in der sich die Rechtsanwendung befindet, wenn sie das Bedürfnis nach einer dem Rechtsbewußtsein Genüge tuenden Entscheidung sich an einer anscheinend eindeutigen Gesetzesfassung stoßen sieht. Daß der „Gesetzgeber", wie man immer noch so gern sagt, indem man einen solchen, der einen bestimmten „Willen" habe, der wahren Sachlage zuwider fingiert, für jeden Fall immer eine — und eben nur diese eine — bestimmte Entscheidung „wollen" kann und muß, ist klar. Die Sprache, in der der Gesetzgeber seinen Willen kundtut, ist das Gesetz und schlechterdings nichts als das Gesetz. Ein gesetzgeberischer Wille, der im Gesetze keinen Ausdruck gefunden hat, existiert für die Anwendung des Gesetzes nicht. Und eine Vorschrift, die in sich selbst lückenlos und zweifelsfrei ist, ist nicht einer anderweiten Auslegung dahin fähig, daß der Gesetzgeber mit ihr etwas anderes habe sagen wollen, als er tatsächlich gesagt hat. Hieran ist unbedingt grundsätzlich festzuhalten, insbesondere gegenüber den häufigen Versuchen in Rechtsprechung und Schrifttum, eine solche Vorschrift an der Hand dessen umzudeuten, was irgendwann irgendwer bei der Entstehungsgeschichte der Vorschrift, sei es im Regierungsentwurfe oder dessen Begründung, sei es in einer der bei der Gesetzgebung beteiligten Körperschaften — im Plenum oder in einem Ausschusse — gesagt hat. Hieran hält auch der RFH. — der sonst freilich nicht selten auf die Entstehungsgeschichte einer Bestimmung ein höheres Gewicht für die Auslegung legt, als ich für berechtigt halte — bei dem vorstehenden Gutachten fest. Aber er fügt mit Recht hinzu: Hiermit ist nicht gesagt, daß etwa mechanisch an der buchstäblichen, vielleicht schief gewählten Ausdrucksweise zu haften wäre, was durchaus abzulehnen wäre. Vielmehr ist Sinn und Tragweite jeder Gesetzesvorschrift nur aus ihrem ganzen inneren Wesen heraus festzustellen. Und hierzu tragen neben dem Wortlaute und dem Zwecke der Vorschrift mit bei der natürliche innere Zusammenhang ihrer einzelnen Teile und ihre Eigenschaft als Glied in einem von bestimmten Grundgedanken geleiteten Gesetze. Damit ist in der Tat der einzig mögliche und notwendige Grundsatz jeglicher Gesetzesauslegung treffend niedergelegt.

Der Fall selber, um den es sich hier handelt, liegt so: In § 3 Ziff. 3 werden Geldvermittlungsanstalten von der Kapitalertragsteuer für von ihnen bei Dritten in Forderungen, Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und diskontierten Wechseln angelegte Gelder freigestellt. Das gilt insbesondere für Sparkassen, Lebensversicherungsunternehmungen, Hypotheken- und Schiffspfandbriefbanken, öffentlich-rechtliche Kreditanstalten und Kreditgenossenschaften. Zweck ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Bank- usw. Kunden, auf die ja die Anstalt die Kapitalertragsteuer, die sie ihrerseits für die von ihr ausgeliehenen Gelder zahlen müßte, weiter abwälzen würde. Das gleiche gilt auch für Privatbanken und -bankiers, jedoch mit einer Einschränkung: Sie haben den Überschuß der Zinseinnahmen über die Zinsausgaben im laufenden Rechnungsverkehr (nach Kürzung anteiliger Handlungsunkosten) zu versteuern. Bei Errechnung dieses Überschusses bleiben die Zinsen, die von der Bank einer anderen Bank „belastet oder vergütet werden", außer Ansatz. Das kann — wie der RFH. zutreffend hervorhebt — nur heißen: Steckte in dem Gesamtzinsüberschusse ein Zinsüberschuß aus wechselseitigem Bankverkehr, so ist dieser letztere Zinsüberschuß bei der Versteuerung des Gesamtzinsüberschusses „außer Ansatz" zu lassen. Ist die steuerpflichtige Bank in dem Veranlagungszeitraum mehr an Bankzinsen schuldig gewesen als sie an Bankzinsen zu fordern hatte, so bleibt dieser Umstand unberücksichtigt. Anders gesagt: Die Differenz aktive Bankzinsen minus passive Bankzinsen wird nur dann von dem gesamten Zinsenüberschusse in Abzug gebracht, wenn sie eine positive, nicht aber, wenn sie eine negative Zahl ist. RA. Dr. Glaser, Dresden.

oder vergüteten Zinsen (100 000 ℳ) verbleibende Überschuß von 400 000 ℳ. Diese vom Gesetze gewollte und im Normalfall eintretende Vergünstigung würde aber bei einer rein wörtlichen Auslegung der angezogenen Vorschrift dann in eine Benachteiligung umschlagen, wenn die von Bank zu Bank vergüteten Zinsen größer seien als die belasteten Zinsen. Derartige Fälle kämen namentlich vor bei Provinzbanken und anderen kleineren Bankunternehmungen, die auf die Geldentnahme bei anderen Großbanken angewiesen seien. Würden auch in solchen Fällen die von Bank zu Bank belasteten oder vergüteten Zinsen außer Ansatz zu bleiben haben, so hätte die Unternehmung einen größeren Zinsüberschuß zu versteuern als sie tatsächlich erzielt habe.

Beispiel:

Eine Bank habe im verflossenen Geschäftsjahr im laufenden Rechnungsverkehr:

		Hiervon entfallen auf Nichtbankkunden	auf Bankkunden
Zinseinnahmen	900 000 ℳ	800 000 ℳ	100 000 ℳ
Zinsausgaben	600 000 „	400 000 „	200 000 „
Überschuß	+ 300 000 ℳ	+ 400 000 ℳ	— 100 000 ℳ

In diesem Falle hätte die Bank, trotzdem sie nur einen Reinüberschuß von 300 000 ℳ erzielt habe, einen Zinsüberschuß von 400 000 ℳ zu versteuern. Daß dieses Ergebnis vom Gesetzgeber wohl nicht gewollt sei, ergebe sich auch schon daraus, daß hiernach Fälle denkbar wären, in denen eine Bank einen rechnerisch festgestellten Zinsüberschuß versteuern müßte, obwohl sie im Endergebnis keinen Zinsüberschuß, sondern einen Fehlbetrag zu verzeichnen haben. Ein ähnliches Mißverhältnis könne sich bei dieser Auslegung auch in bezug auf den zu kürzenden Handlungsunkostenanteil ergeben

In den Ausführungsbestimmungen zum Kapitalertragsteuergesetze sei über die Auslegung der erwähnten Vorschrift nichts gesagt, da es sich um eine Rechtsfrage handle. Dagegen habe er, der Reichsminister der Finanzen, im § 4 Abs. 1 Satz 2 der VO. v. 12. Febr. 1921 über die Heranziehung der Zinsüberschüsse der der Anschaffung und der Darleihung von Geld dienenden Unternehmungen zur Kapitalertragsteuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 Abs. 2 des Kapitalertragsteuergesetzes (ZBl. für das Deutsche Reich S. 175) angeordnet, daß, falls der Betrag der einer Unternehmung gleicher Art vergüteten Zinsen größer sei als der Betrag der belasteten Zinsen, der Unterschiedsbetrag von dem im übrigen (d. h. von Nichtbankkunden) erzielten Zinsüberschuß abgezogen werden dürfe. Hierbei sei er unter Vorbehalt einer anderweitigen Auffassung der Finanzgerichte davon ausgegangen, daß die von ihm gegebene Auslegung trotz des Wortlauts der Vorschrift im Hinblick auf § 4 RAbgO. gerechtfertigt erscheine, da sie allein dem Zweckgedanken des Gesetzes entspreche. Die VO. v. 12. Febr. 1921 sei mit dem Inkrafttreten der KapErtrStAusfBest. (§ 128 das.) außer Kraft getreten. Er habe aber schon vorher die Landesfinanzämter angewiesen (Erlaß v. 20. Mai 1920 — 34 801 —), auch nach dem Inkrafttreten der AusfBest. nach diesem Grundsatz weiter zu verfahren. Der RFH. habe jedoch in seinem Urteil v. 10. Mai 1921 — I A 44/21 —, Entscheidungen und Gutachten des RFH. 5, 305, ausgeführt, daß eine Auslegung unter Heranziehung anderweitiger Hilfsmittel und demgemäß eine Anwendung des § 4 RAbgO. grundsätzlich dann überhaupt nicht in Frage kommen könne, wenn die betreffende gesetzliche Bestimmung in sich selbst lückenlos und zweifelsfrei sei. Auch in dem zur Veröffentlichung bestimmten Urteil v. 4. Nov. 1921 I A 89/21 — jetzt abgedruckt in den Entscheidungen und Gutachten des RFH. 7, 159 — sei dargelegt, daß der Wille des Gesetzgebers im Gesetze selbst einen hinreichenden Ausdruck gefunden haben müsse. Hiernach trage er Bedenken, die von ihm im § 4 der Verordnung gegebene Auslegung weiter aufrechtzuerhalten. Denn auch bei der zur Frage stehenden Vorschrift werden man davon ausgehen müssen, daß ihr Wortlaut in sich selbst lückenlos und zweifelsfrei sei. Die Vorschrift bestimme unzweideutig, daß die von Bank zu Bank belasteten oder vergüteten Zinsen außer Ansatz zu bleiben haben, ohne dies an die Voraussetzung zu knüpfen, daß der Betrag der belasteten Zinsen größer sei als der Betrag der vergüteten Zinsen.

Die vom Reichsfinanzminister am Schlusse geäußerte Ansicht, als ständen seiner zuvor entwickelten Rechtsauffassung die von ihm erwähnten, von dem hier begutachtenden Senat erlassenen Urteile entgegen, trifft nicht zu. An den in diesen Urteilen ausgesprochenen Grundsätzen, wonach der Wille des Gesetzgebers nur beachtlich ist, wenn er auch im Gesetze selbst einen hinreichenden Ausdruck gefunden hat, und wonach eine in sich selbst lückenlose und zweifelsfreie Vorschrift keiner weiteren, und damit keiner anderweitigen, Auslegung fähig ist, ist vollständig festzuhalten. Aber sie besagen mitnichten, daß etwa mechanisch an der buchstäblichen, vielleicht schief gewählten, Ausdrucksweise zu haften wäre, was durchaus abzulehnen wäre; vielmehr ist Sinn und Tragweite jeder Gesetzesvorschrift nur aus ihrem ganzen inneren Wesen heraus festzustellen, zu dem einheitlich beitragen der Wortlaut und der Zweck der Gesetzesvorschrift, der natürliche innere Zusammenhang ihrer einzelnen Teile, ihre Eigenschaft als Glied in einem von bestimmten Grundgedanken geleiteten Gesetze. Dieser allgemein gültige Auslegungsgrundsatz — der auch im § 4 RAbgO. nur seinen Niederschlag findet — beherrscht die Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere auch die des hier sich äußernden Senats, darunter gerade auch die beiden vom Reichsfinanzminister erwähnten Urteile, wie aus deren näherer Begründung erhellt (vgl. ferner z. B. das Urteil desselben Senats I a A 74/21 v. 5. Juli 1921, RFH. 6, 253 ff., sowie seine zur Veröffentlichung bestimmten Urteile I A 23/21 v. 23. Nov. 1921 und I A 117/21 v. 9. Dez. 1921; siehe auch die Urteile des 2. Sen. in RFH. 4, 46/47 u. 62/63; 5, 60/61). Dieser Grundsatz ist daher auch hier maßgebend. Danach aber ist die vom Reichsfinanzminister zunächst entwickelte Rechtsansicht, wie er sie in seiner früheren VO. v. 12. Febr. 1921 bekundet hatte, als dem Gesetz entsprechend zu bezeichnen.

Nach dem Wesen des Kapitalertragsteuergesetzes können Gegenstand einer Steuerpflicht wie einer Steuerbefreiung nur Erträge sein, die dem betreffenden etwaigen Steuerträger (Gläubiger) zufließen, mit denen er also andere belastet, nicht auch solche, die er seinerseits zu entrichten hat, die er also an andere vergütet.

§ 3 Abs. 1 Ziff. 3 Abs. 2 KapErtrStG., dessen Entstehungsgeschichte im Ersuchen des Reichsfinanzministers wiedergegeben ist, enthält im ersten Satze eine persönliche Befreiung zugunsten der dort bezeichneten Unternehmungen in bezug auf gewisse Kapitalerträge, die ihnen anfallen. Im zweiten Satze bestimmt er: „Jedoch unterliegt der Steuer der Überschuß der Zinseinnahmen über die Zinsausgaben im laufenden Rechnungsverkehre nach Kürzung desjenigen Anteils an den Handlungsunkosten, der sich im Verhältnis dieses Überschusses zu den Gesamteinnahmen der Unternehmung ergibt; außer Ansatz bleiben hierbei die Zinsen, die von einer Unternehmung der vorbezeichneten Art einer Unternehmung gleicher Art belastet oder vergütet werden." Dieser zweite Satz des Abs. 2 begründet, in Abweichung von der im ersten Satze vorgesehenen Befreiung, auf einem einzelnen Geschäftsgebiete der dem Abs. 2 unterworfenen Unternehmung für diese in beschränktem Umfang eine Steuerpflicht. Und zwar wird im ersten Halbsatz als Gegenstand dieser Steuerpflicht grundsätzlich der Reinertrag hingestellt, der — von dem, für die Beurteilung der gestellten Frage belanglosen, Abzug des entsprechenden Teiles der Handlungsunkosten hier abgesehen — sich ein dem gesamten auf jenem Geschäftsgebiet ergebenden Zinsüberschüsse, mit anderen Worten, in dem gesamten Mehrbetrage der Zinsbelastungen anderer gegenüber der Zinsvergütung an andere darstellt. Der in enger Beziehung zu diesem ersten Halbsatz stehende und daher nicht etwa losgelöst für sich zu betrachtende zweite Halbsatz geht von eben diesem Gesamtüberschuß aus, der, wenn es bei dem ersten Halbsatz verblieben wäre, stets in vollem Umfang steuerpflichtig sein würde, will ihn aber, indem gewisse Zinsen „hierbei außer Ansatz bleiben" sollen, zugunsten des Steuerpflichtigen in gewisser Weise eingeengt wissen und bedeutet daher sachlich lediglich eine Einschränkung der im ersten Halbsatz behandelten Steuerpflicht und damit ein Wiederzurückgreifen auf die im ersten Satze des Abs. 2 aufgestellte Regel der Steuerbefreiung. Das offenbare Vorbild dieses erst schließlich in der Vollversammlung der Nationalversammlung beantragten und ohne jede Erörterung angenommenen Zusatzes war eine stempelrechtliche Befreiungsvorschrift, die genau wie der hier fragliche Abs. 2 der Ziff. 3 des § 3 Abs. 1 KapErtrStG. ebenso an § 76 RStempG. v. 26. Juli 1918 wie an den Geschäftsverkehr bankmäßiger Unternehmungen untereinander anknüpft (a. a. O. Art. 8, TarNr. 10 Abs. 1 und Befreiungen Abs. 5; zu vgl. Art. 23: § 76; RGBl. 1918 799 ff.). Wenn der zweite Halbsatz in dem, nur auf das Schlußergebnis Wert legenden, Satze 2 des Abs. 2 der Ziff. 3 des § 3 Abs. 1 des Gesetzes einfach von den „Zinsen, die" — von einer Unternehmung der vorbezeichneten Art einer Unternehmung gleicher Art — „belastet oder vergütet werden", spricht, so handelt es sich daher hierbei nur um eine unvollkommene, ungenaue und deshalb — ebenso wie z. B. in dem Falle der erwähnten Senatsentscheidung 6, 255 — ohne weiteres richtigzustellende Ausdrucksweise, eine Ungenauigkeit, die in der schon in dieser Entscheidung hervorgehobenen leidigen Tatsache ihren Grund hat, daß in den neuen Steuergesetzen die begriffliche Schärfe in der Ausdrucksweise häufiger mangelhaft ist.

Der aus einer erschöpfenden Gesamtbetrachtung sich ergebende wirkliche und deshalb allein maßgebende Sinn des fraglichen zweiten Halbsatzes geht somit dahin: von dem im ersten Halbsatz erwähnten Zinsüberschusse bleibt derjenige Zinsüberschußteil außer Ansatz, der dem mit Zinsbelastung und Zinsvergütung verknüpften laufenden Rechnungsverkehre zwischen dem betreffenden und einem gleichartigen Unternehmen entsprungen ist. Schließt also dieser Geschäftsverkehr für das als steuerpflichtig in Betracht kommende Unternehmen mit einem Überschuß ab, wie in dem ersten vom Reichsfinanzminister erwähnten Beispiel (100 000 ℳ), so kürzt sich der gemäß dem ersten Halbsatz errechnete Gesamtüberschuß (500 000 ℳ) um diesen Betrag und ist nur die verbleibende Summe (400 000 ℳ) — abzüglich des Handlungsunkostenanteils — steuerpflichtig. Ist dagegen der Betrag der dem anderen Unternehmen gleicher Art vergüteten Zinsen größer als der Betrag der ihm belasteten Zinsen, sind mit anderen Worten dem steuerpflichtigen Unternehmen im Verhältnis zu dem anderen Unternehmen höhere Zinsausgaben als Zinseinnahmen erwachsen, wie in dem zweiten vom Reichsfinanzminister angeführten Beispiel (um 100 000 ℳ), so ist ein Anwendungsfall des fraglichen zweiten Halbsatzes überhaupt nicht gegeben

oder, anders ausgedrückt, hat es im Sinne der beiden Halbsätze des Satzes 2 des Abs. 2 Ziff. 3 bei dem gemäß dem ersten Halbsatz errechneten Gesamtüberschusse (in dem Beispiel also bei den 300 000 ℳ), der stets die Höchstgrenze für die steuerliche Erfassung bildet, sein Bewenden zu behalten.

29. Steuerfluchtgesetz. Auf die Freistellung von der nach § 1 StFlG. begründeten Verpflichtung gemäß § 21 a. a. O. hat der Steuerpflichtige, wenn die Auswanderung im deutschen Interesse liegt oder wenn die Ablehnung des Antrages eine außerordentliche Härte darstellen würde, einen rechtlichen Anspruch. Die Freistellung darf deswegen gegen den Willen des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Umfangs nicht eingeschränkt und hinsichtlich der Dauer nicht an den Vorbehalt späterer Nachprüfuug und jederzeitlicher Widerruflichkeit geknüpft werden. †)

Ein LFA. hat angenommen, daß die Auswanderung des Beschwerdeführers in deutschem Interesse liegt, ihn von der Verpflichtung zur Fortzahlung der Reichseinkommensteuer hinsichtlich des gesamten Einkommens insoweit befreit, als er an seinem ausländischen Wohnsitz zu einer der Reichseinkommensteuer entsprechenden direkten Steuer herangezogen wird, und hat diese Befreiung an den Vorbehalt späterer Nachprüfung und jederzeitigen Widerrufs geknüpft. Der RFH. hat auf Beschwerde den Beschwerdeführer von der nach § 1 StFlG. (§ 2 I 1 EinkStG.) begründeten Verpflichtung v. 26. Aug. 1920 ab freigestellt und u. a. folgendes ausgeführt:

... Es ist nicht angängig, die Freistellung von Einschränkungen der erwähnten Art abhängig zu machen. Denn ein Steuerpflichtiger hat, wenn ein deutsches Interesse an seiner Auswanderung anzuerkennen ist, einen Anspruch darauf, von der nach § 1 StFlG. begründeten Verpflichtung freigestellt zu werden. Das ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 21 a. a. O.: „Auf Antrag erfolgt eine Freistellung", der eine zwingende Vorschrift enthält. Außerdem ist aber auch in der Begründung des Gesetzentwurfs (Drucks. Nr. 1466 S. 13) ausdrücklich hervorgehoben, daß der § 21 ein Recht auf Freistellung denen gewährt, deren Auswanderung im deutschen Interesse liegt. Dies Recht erstreckt sich nach dem Wortlaut der §§ 21 und 1 a. a. O. auf die Freistellung von der Fortdauer „der inländischen Steuerpflicht in Beziehung auf die Personalsteuern sowohl des Reichs wie der Bundesstaaten". Eine Einschränkung hinsichtlich des Umfanges der Steuerbefreiung ist im Gesetze nicht gemacht. Bei der Ausschußberatung (Drucks. Nr. 1746 S. 28) wurde allerdings von einem Ausschußmitgliede die Frage aufgeworfen, ob der Gedanke des § 21 nicht dahin ausgestaltet werden könne, daß beim Vorliegen eines deutschen Interesses wenigstens auf einen Teil der Steuerpflicht verzichtet werde; allerdings sehe schon der Entwurf vor, daß die Freistellung für einen kürzeren als den gesetzlichen Zeitraum erfolgen könne; man könnte aber daran denken, auch im übrigen eine Teilung zuzulassen, z. B. betreffs der Höhe der Steuern. Von mehreren Seiten wurde dieser Gedanke als sehr erwägenswert bezeichnet. Man behielt sich vor, ihn in der zweiten Lesung weiter zu verfolgen. In der zweiten Lesung und auch in den Verhandlungen des Reichstags ist hierauf indessen nicht mehr zurückgekommen worden. Die Zusammenstellung des Entwurfs nach den Beschlüssen des Ausschusses (Nr. 1746, S. 40) schließt sich insoweit dem Wortlaut des ursprünglichen Entwurfs an, und dieser ist dann in das Gesetz übernommen worden. Hieraus ergibt sich, daß nach dem Willen der bei der Gesetzgebung beteiligten Faktoren bei der Freistellung von der Steuerpflicht eine Teilung bezüglich der Höhe der Steuern im Gesetze nicht vorgesehen werden, der Anspruch auf Freistellung hinsichtlich des Umfanges der Steuerpflicht also nicht eingeschränkt werden sollte.

Eine Änderung hierin ist auch durch das EinkStG. nicht herbeigeführt worden. Nach § 55 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes in der Fassung v. 20. März 1920 findet die Vorschrift des § 21 StFlG. auf die Einkommensteuer entsprechende Anwendung. Dieser Satz fand sich in dem Entwurfe zum Gesetze (im § 54) nicht vor (Drucks. Nr. 1624 S. 14), ist vielmehr in dem nach den Beschlüssen der Nationalversammlung in dritter Beratung abgefaßten Entwurf enthalten (Drucks. Nr. 2465 S. 17). Der besonderen Hervorhebung der Anwendbarkeit des § 21 StFlG. auf die Reichseinkommensteuer bedurfte es, weil das EinkStG. jüngeren Datums wie das StFlG. ist und daher ohne die Vorschrift im § 54 der § 2 I 1 EinkStG. den § 21 StFlG. derogiert hätte nach der Regel lex posterior derogat priori (Strutz, EinkStG. S. 227 Anm. 3). Daß letzteres nicht beabsichtigt war, erhellt aus der Begründung des Gesetzentwurfs zu §§ 1 und 2, in der ausgeführt wird, daß die „Sondervorschrift des Steuerfluchtgesetzes selbstverständlich durch die nunmehrige Vorschrift des Einkommensteuergesetzes nicht berührt oder eingeschränkt" wird (Drucks. Nr. 1629 S. 41). Nach der durch das Gesetz v. 24. März 1921 (RGBl. 313) vorgenommenen Änderung lautet der Satz jetzt: „Die Vorschrift des § 21 des Gesetzes gegen die Steuerflucht findet auf die Einkommensteuer nach § 2 Nr. I entsprechende Anwendung, soweit es sich nicht um Steuerpflichtige i. S. des § 2 Nr. I 1 Abs. 2 handelt." Nach der Begründung zu Nr. 19 des Gesetzentwurfs will die Vorschrift „klarstellen, daß die im § 55 EinkStG. vorgesehene Befreiung in keinem Falle Platz greifen kann, wenn auf Grund des § 2 Nr. II EinkStG. beschränkte Steuerpflicht besteht oder bestehen bleibt. Auch soll auf Grund des § 21 StFlG. eine Freistellung von der Einkommensteuer nicht erfolgen können, wenn es sich um Steuerpflichtige der im § 2 Nr. I 1 Abs. 2 EinkStG. bezeichneten Art, also um Beamte des Reichs, der Länder und der Gemeinden und um Militärpersonen mit dienstlichem Aufenthalt im Ausland oder um solche Deutsche handelt, die in deren Diensten stehen. Diese sollen auch im Falle eines Wohnsitzes oder Aufenthalts im Ausland der Einkommensteuer unterworfen bleiben, soweit sie nicht an ihrem ausländischen Wohnsitz zu einer entsprechenden direkten Steuer herangezogen werden" (Drucks. Nr. 1205 S. 18).

Hieraus ergibt sich, daß an dem bestehenden Zustand, wonach bei einer im deutschen Interesse liegenden Auswanderung Steuerfreiheit beansprucht werden kann, durch das EinkStG. nichts geändert worden ist, daß — abgesehen von der beschränkten Steuerpflicht aus § 2 Nr. II — die unbedingte Einkommensteuerpflicht nur für Beamte usw. fortbesteht, und daß eine Ausdehnung der letzteren auf Auswanderer der vorgedachten Art dem Gesetze widerspricht.

Ist somit nach wie vor davon auszugehen, daß bei dem Vorhandensein der gesetzlichen Voraussetzungen ein Recht auf Steuerbefreiung besteht, so kann dieses gegen den Willen des Steuerpflichtigen auch nicht dahin eingeschränkt werden, daß die Freistellung nur bedingt oder widerruflich erfolgt. Die einzige Einschränkung, die das StFlG. kennt, ist die, daß die Freistellung zunächst für einen kürzeren Zeitraum als die Geltungsdauer des Gesetzes ausgesprochen werden darf. Die zeitliche Beschränkung (Befristung) ist aber begrifflich etwas anderes als die Bedingtheit und Widerruflichkeit.

Eine Beschränkung in dem oben erwähnten Sinne kann auch nicht auf Grund des § 78 RAbgO. ausgesprochen werden. Widerruf oder weitere Bedingungen können auf Grund dieser Vorschrift bei einer Befreiung von Pflichten zwar vorbehalten werden. Wieweit solche Vorbehalte aber gemacht werden dürfen, richtet sich nach den gesetzlichen Vorschriften (zu vgl. Mrozek, RAbgO. S. 308 Anm. 9). Sind sie, wie hier, gesetzlich ausgeschlossen, so dürfen sie auch nicht auf dem Umweg über § 78 RAbgO. eingeführt werden.

(RFH., IV. Sen., Beschl. v. 9. Nov. 1921, IV b B 11/21, S.)

× 30. Weinsteuer. Der Umstand, daß in einem Bordelle die Weinpreise im Hinblick auf die hohen Geschäftsunkosten und den unsittlichen Verkehr mit den bedienenden Mädchen besonders hoch bemessen werden, ändert nichts daran, daß für den Steuerwert des Weines die den Gästen in Rechnung gestellten Preise maßgebend sind. †)

Von der Beschwerdeführerin, die als Bordellwirtin größere Mengen Wein versteuert bezogen und sodann mit erheblichem Preis-

---

Zu 29. A. Dem in der Entsch. ausgesprochenen Grundsatz, daß nur die im Gesetz selbst zugelassene zeitliche Beschränkung möglich ist, wird man zustimmen müssen. Zweifellos wäre es zweckmäßig gewesen, die in der Ausschußberatung gegebene Anregung in das Gesetz aufzunehmen. Da man sie aber später fallen gelassen hat, wird man sie jetzt nicht entgegen der Fassung des Gesetzes zugrunde legen können. RA. Weck, Berlin.

B. Zunächst ist an der Formulierung der Entsch. interessant zu sehen, wie der RFH. ganz von selbst immer wieder dazu gedrängt wird, zu betonen, daß seine Aufgabe die ist, subjektive Ansprüche oder Rechte zu schützen — obwohl namentlich § 267 AO. scheinbar nur das Erfordernis der Verletzung objektiven Rechts für das Durchdringen der Rechtsbeschwerde aufstellt. Es geht dem RFH. dabei ähnlich wie dem sächs. OVG., das den Schutz subjektiver Rechte je länger je entschiedener als seine Aufgabe bezeichnete, obwohl das einschlägige sächs. VerwRGes. eine solche Formulierung auch ausdrücklich vermieden hatte (vgl. darüber meine Subjekt. öffentl. Rechte, 1914, 420).

Was die sachliche Seite der Entsch. betrifft, so kann auch ich angesichts des Wortlauts des § 21 StFluchtG. es nur für richtig halten, den rechtlichen Anspruch auf Befreiung hier zu bejahen und die Rechtmäßigkeit der Auferlegung von Einschränkungen, die in § 21 nicht vorbehalten sind, nicht anzuerkennen.

Prof. Dr. Bühler, Halle.

Zu 30. Dem RFH. macht, im Gegensatz zum KG. (vgl. KG. v. 2. Dez. 1921, oben S. 918), die grundsätzliche Frage bezüglich der Heranziehung unsittlichen Erwerbs zur Steuer nicht mehr zu schaffen. Für ihn handelt es sich nur um die Anwendung im einzelnen. Nachdem nun schon die Entsch. RFH. 5, 137 festgestellt hatte, daß bei der Weinsteuer die 10% Bedienungszuschlag mitzurechnen seien, wäre es verwunderlich, wenn man dem Aufschlaggrund, der hier in Frage steht, eine Privilegierung angedeihen lassen wollte. Auch alles, was auf den Wein aufgeschlagen wird, um Musik, auftretende Künstler usw. zu bezahlen, muß ja bei der Berechnung der Weinsteuer mit berücksichtigt werden.

Die Entsch. bestätigt auch die RFH. 4, 306 ausgesprochene fatale Doppelsteuerpflicht des Wirtes, wenn er schon versteuerte Flaschen gekauft hat. Auch sie tritt ja nur in Betrieben ein, wo man kaufmännisch nicht genau rechnet, und wir brauchen daher mit dem Steuerpflichtigen in solchen Fällen nicht unnötig Mitleid zu haben.

Prof. Dr. Bühler, Halle.

aufschlag an die Bordellbesucher weiterverkauft hat, sind für 2209 Flaschen 10739,55 ℳ Weinsteuer angefordert worden. Anfechtung und Rechtsbeschwerde waren erfolglos.

Das LFA. hat dargelegt, daß die Beschwerdeführerin, obwohl sie als Händler gemäß § 15 WeinStG. nicht angemeldet war, für die Steuerpflichten als Händler zu gelten habe und daß demnach dem Umstand, daß sie den Wein versteuert bezogen habe, keine Bedeutung für ihre Steuerpflicht beizulegen sei. Diese Darlegung, die der Rechtsprechung des RFH. (4, 306) entspricht, läßt einen Rechtsirrtum nicht erkennen. Für die Steuerpflicht des Händlers, der Wein an einen Verbraucher abgibt, kommt es nicht darauf an, ob der Wein bereits früher versteuert war oder nicht. Vielmehr entsteht die Steuerpflicht, wie sich aus § 2 Abs. 1 WeinStG. deutlich ergibt, auch dann, wenn der Händler bereits versteuerten Wein an einen Verbraucher abgibt.

Die Beschwerdeführerin macht in der Rechtsbeschwerde in erster Linie geltend, daß der Staat den Bordellbetrieb untersage und bestrafe, daß das Unterhalten eines verbotenen Betriebs alle damit verbundenen Verrichtungen decke und aus einer unerlaubten Tätigkeit eine Steuerpflicht nicht entstehen könne. Diese Ansicht ist aber unzutreffend. Aus dem Umstand, daß ein Steuerpflichtiger unerlaubte oder strafbare Handlungen begeht, kann er, wie der erkennende Senat in dem Urteil IV a A 82/21 v. 15. Juli 1921 bereits angenommen hat, nicht die Befugnis für sich herleiten, von einer Steuer befreit zu werden, die sich an Vorgänge knüpft, welche mit seinem strafbaren oder unerlaubten Tun im Zusammenhange stehen. Die Rechtsprechung des RFH. (vgl. RFH. 3, 173, 176; 5, 228), an der festzuhalten ist, erkennt einen Grundsatz, es sei die Erhebung einer Steuer von einem sittenwidrigen oder strafbarem Tun mit der Rechtsprechung unvereinbar, nicht an.

Die weitere Rüge richtet sich gegen die Annahme des LFA., daß der von der Beschwerdeführerin und ihren Angestellten getrunkene Wein steuerpflichtig sei, weil dieser Verbrauch auf Kosten der Bordellbesucher geschehen sei. Die Beschwerdeführerin behauptet, daß sie und ihre Angestellten auch Wein getrunken hätten, wenn keine Besucher anwesend gewesen seien. Mit dieser Behauptung bekämpft die Beschwerdeführerin die tatsächliche Würdigung des Sachverhalts durch die Vorinstanz, damit kann sie aber bei der beschränkten Natur der Rechtsbeschwerde (§ 267 RAbgO.) nicht mehr gehört werden. Übrigens würde die Behauptung der Beschwerdeführerin auch unerheblich sein, da die Beschwerdeführerin den Verbrauch des Weines in den Betriebsräumen zugibt, sie daher auch hinsichtlich dieses Weines nur als Händler angesehen werden könnte und der Wein, der dem Verbrauch in dem eigenen Betriebe zugeführt ist, nach § 5 Abs. 2 des WeinStG. zu den Preisen zu versteuern ist, die den Bordellbesuchern in Rechnung gestellt sind.

Schließlich macht die Beschwerdeführerin geltend, die von den Bordellbesuchern für den Wein gezahlten Preise stellten nicht lediglich eine Bezahlung der Ware dar, in einem Bordellbetriebe seien die Unkosten viel höhere als in einem erlaubten Betriebe, weil besonders kostspielige Vorsichtsmaßregeln gegen Überwachung und Entdeckung anzuwenden seien, Besucher häufig die Zeche schuldig blieben und Ausbesserungen im vermehrten Maße notwendig seien, als steuerpflichtiger Wert könnten deshalb nicht die Verkaufspreise, sondern nur die Einkaufspreise zuzüglich des in erlaubten Betrieben üblichen und angemessenen Gewinns zugrunde gelegt werden. Diese Auffassung findet im Gesetze keine Grundlage. Nach § 5 Abs. 1 WeinStG. gilt nämlich als steuerpflichtiger Wert bei Wein, der gegen Entgelt an einen Verbraucher abgegeben wird, der diesem in Rechnung gestellte Preis. Dieser Preis bestimmt sich nicht ausschließlich nach dem Werte des Weines selbst, sondern daneben noch nach den Geschäftsunkosten und dem Händlergewinne. Wie die Begründung zum Entwurf eines Weinsteuergesetzes (Nr. 1457 RTDrucks. S. 15) ausführt, liegt es im Wesen einer den Weinverbrauch treffenden Wertsteuer, daß sie soweit irgendmöglich den Wein nach seinem Werte *bei der Überführung in den Verbrauch* zu erfassen hat. Das Gesetz schiebt daher auch den Eintritt der Steuerpflicht bis zur Abgabe an den Verbraucher hinaus. Daraus erhellt, daß das Gesetz die durch die Geschäftsunkosten bedingten Aufschläge auf den Preis des Weines voll zur Versteuerung ziehen will und einen Abzug dieser Ausgaben vom Verkaufspreise nicht zuläßt. Deshalb kann auch ein Abzug wegen der hohen Geschäftsunkosten eines Bordells von den Verkaufspreisen nicht zugelassen werden. Ebensowenig kann eine Teilung des Verkaufspreises in der Weise in Betracht kommen, daß nur ein Teil des Preises für den Wein, der Rest aber für den unsittlichen Verkehr mit den bedienenden Mädchen gezahlt wird. Dem steht schon entgegen, daß nur *eine* Preisvereinbarung stattfindet, nämlich nur bei der Bestellung des Weines und für diesen. Die Preise mögen mit Rücksicht auf den unsittlichen Verkehr in einem Bordelle besonders hoch bemessen werden. Dann ist der unsittliche Verkehr mit ein *Beweggrund*, warum derartig hohe Preise gefordert und bewilligt werden. Dies ändert aber nichts daran, daß Gegenstand des Rechtsgeschäfts nur die Abgabe des Weines gegen dessen Bezahlung ist.

(RFH., IV. Sen., 11. Jan. 1922, IVa A 171/21 S.)

× 31. Zoll. Von dem der TarNr. 326 zugewiesenen Zinkoxyd unterliegt nur Zinkweiß mit Öl angerieben, nicht in Blechbüchsen oder in Aufmachungen für den Kleinverkauf, der TarNr. 335 und dem Zollsatz von 3 ℳ für 1 dz. Der gleichen Zollbehandlung kann Zinkgrau, mit Öl angerieben, nicht in Blechbüchsen oder in Aufmachungen für den Kleinverkauf, nicht unterstellt werden.

Aus den *Gründen*:

Für die Beschwerdeführerin gingen mit Begleitschein I des Hauptzollamts K. aus Belgien in einem Eisenbahnwagen acht Fässer, Zinkgrau enthaltend, ein. Beim Übergang über die Rheinzollgrenze erhob das Zollamt F. auf Grund der Angaben in der Anmeldung für die Sendung, die es als Zinkgrau der TarNr. 326 und dem Zollsatz von 2 ℳ zuwies, bei einem angenommenen Reingewichte von 3716 Kilo an Zoll und Aufgeld den Betrag von 743 ℳ. Die Sendung wurde sodann dem Zollamt in E. zur Schlußabfertigung vorgeführt und hier ihr Inhalt als Zinkweiß mit Öl angerieben, nicht in Blechbüchsen usw., nach TarNr. 335 und dem Zollsatz von 3 ℳ für 1 dz unter Zugrundelegung des festgestellten Rohgewichts von 3870 Kilo mit insgesamt 1161 ℳ an Zoll und Aufgeld verzollt.

Die Anfechtungsentscheidung gründet sich auf ein Gutachten der Lehranstalt für Zollbeamte in Köln, die aus den festen Rückständen des Inhalts eines zerbrochen bei ihr eingegangenen Probefläschchens feststellte, daß Zinkgrau vorliege, und aus den Fettflecken auf das Vorhandensein von seltem Öle schloß. Das Gutachten wie auch die Vorentscheidung enthalten keine Feststellung über die äußere Beschaffenheit und die Zusammensetzung der Ware (Ziff. 78 und 79 Teil III der Anleitung für die Zollabfertigung). Es fehlt somit an geeigneter Feststellung des Tatbestandes, der für die richtige Anwendung des Rechtes in Frage kommt und dem RFH. die ihm obliegende Prüfung ermöglicht, ob das bestehende Recht richtig angewandt worden ist. Dazu kommt, daß die Prüfung und Untersuchung an einer nicht einwandfreien Warenprobe erfolgt ist. Es besteht daher die Möglichkeit, daß die Untersuchung zu einem Ergebnis geführt hat, das der tatsächlichen Beschaffenheit der in Rede stehenden Ware nicht voll entspricht und daß auf diese Weise das geltende Recht bei der Zollbehandlung der Ware nicht richtig angewandt worden ist. Aus diesen Gründen muß die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen werden. Bei freier Beurteilung ist die Sache auch auf Grund des nachträglich von der Vorinstanz eingeholten Gutachtens des Amtschemikers nicht spruchreif. Auch dieses Gutachten, das die Ware als „unreines Zinkweiß, sogenanntes Zinkgrau" bezeichnet, läßt eine Feststellung der äußeren Beschaffenheit, insbesondere der Farbe und der Zusammensetzung vermissen (Ziff. 78 und 79 Teil III der Anleitung für die Zollabfertigung). Das Gutachten erklärt, das in der Ölfarbe enthaltene *Zinkgrau* sei zwar nicht gleichwertig dem reinen Zinkweiß, aber dennoch ein hochwertiges Zinkweiß, das als „abfallendes Zinkweiß" gehandelt werde und erachtet für die vorliegende Ware die Zollbehandlung als mit Öl zubereitetes Zinkweiß der TarNr. 335 als entsprechend. Demgegenüber kommt folgendes in Betracht: Der Zolltarif unterscheidet bei dem der TarNr. 326 zugewiesenen Zinkoxyd zwischen Zinkweiß und Zinkgrau (siehe auch beim Worte Zinkoxyd, Zinkgrau und Zinkweiß S. 801/2 des Warenverzeichnisses). Hiervon ist nur das *Zinkweiß*, mit Öl angerieben, nicht in Blechbüchsen oder Aufmachungen für den Kleinverkauf, der TarNr. 335 zugewiesen, dagegen unterliegt das in derselben Weise zubereitete Zinkgrau nicht der gleichen begünstigten Zollbehandlung, denn die TarNr. 335 führt von den der TarNr. 326 zugewiesenen Waren nur Lithoponweiß und *Zinkweiß*, nicht aber auch *Zinkgrau* auf (siehe auch beim Worte „Zinkweiß", S. 802 des Warenverzeichnisses). Wenn nun das Gutachten einerseits die in der Ölfarbe enthaltene Ware als *Zinkgrau* bezeichnet, anderseits sie als hochwertiges *Zinkweiß* erklärt, das als abfallendes Zinkweiß gehandelt wird, so ist es zweifelhaft, ob Zinkweiß (siehe Ziff. 78 der Anleitung) oder ob Zinkgrau (siehe Ziff. 79 der Anleitung) vorliegt. Auf letzteres würde die Bezeichnung „abfallendes Zinkweiß" hindeuten. Es könnte noch in Frage kommen, ob die Ware neben Zinkweiß etwa Zinkgrau enthält; diesenfalls wäre zu ermitteln, welche Mengen an Zinkweiß und welche an Zinkgrau in dem Gemisch enthalten sind.

Die Vorinstanz wird hiernach unter Beachtung der erörterten Gesichtspunkte weitere Ermittlungen zu pflegen und auf Grund der Feststellungen erneut Entscheidung zu treffen haben.

(RFH., Urt. v. 26. April 1922, IVa A 62/22.)

32. 1. *Keine Steuerpflicht des Besitzers unversteuerter Zigaretten außer dem Falle der Defraudation.* 2. *Feststellung der Voraussetzungen der Ordnungsstrafe nach § 17 ZigStG. im Gegensatze zur Defraudationsstrafe.* †)

Die Anfechtungsentscheidung führt zur Begründung der Abgabenforderung aus: „Die Erzählung des Beschwerdeführers von

---

Zu 32. In ihrem ersten Teile stellt die Entsch. den wohl zweifellosen Satz fest, daß die Steuerpflicht nach dem ZigarettenStG.

dem unbekannten Soldaten, der ihm gerade an dem Abend vor der Beschlagnahme 600 Zigaretten „Kasino" brachte, ohne wiederzukehren und ohne sich nach dem Erlöse für seine Ware oder nach dem Schicksal der Zigaretten selbst zu erkundigen, verdient insbesondere auch im Hinblick auf das sonstige Verhalten des A. in Zigarettensteuersachen keinen Glauben. Vielmehr hat als festgestellt zu gelten, daß der Beschwerdeführer als Verkäufer Zigaretten im Gewahrsam hatte, die mit den erforderlichen Steuerzeichen nicht versehen waren. Als Inhaber dieser Zigaretten obliegt ihm die Erfüllung der Steuerpflicht entsprechend der Bedeutung des Zigarettensteuergesetzes als eines Finanzgesetzes, das das Vorhandensein unversteuerter Ware im Verkehr nicht dulden kann."

Dem von der Vorinstanz hervorgehobenen Zwecke der Gesetze, unversteuerte Zigaretten im Verkehr nicht zu dulden, ist durch die im § 23 ZigarettenStG. vorgesehene Einziehung der nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehenen Zigaretten Rechnung getragen. Dagegen ist eine persönliche Steuerpflicht des Inhabers zur Erreichung dieses Zweckes im ZigarettenStG. nicht festgesetzt. Das Gesetz enthält keine Bestimmung, die dem Eigentümer oder Inhaber von Zigaretten als solchen eine persönliche Steuerpflicht auferlegt. Nach § 3 des Gesetzes ist die Steuer für die im Inland hergestellten Zigaretten vom Hersteller zu entrichten, bevor die verpackten Erzeugnisse aus der Erzeugungsstätte entfernt werden. Für die im Inland hergestellten Zigaretten ist sonach nur der Hersteller Steuerschuldner. Lediglich im Falle der nachträglichen Erhöhung des Kleinverkaufspreises ist dem Verkäufer eine Steuerpflicht insofern auferlegt, als er die im § 15 AusfBest. zum ZigarettenStG. geregelte Zuschlagsteuer, die sich aus der Preiserhöhung ergibt, zu entrichten hat. Nach dem in der Vorentscheidung festgestellten Sachverhalte kommt Beschwerdeführer weder als Hersteller noch als Verkäufer, der den Kleinverkaufspreis für Zigaretten erhöht hat, in Betracht. Demgemäß kann er weder als Hersteller noch als Verkäufer wegen Erhöhung der Kleinverkaufspreise zur Versteuerung der 600 Zigaretten „Kasino" herangezogen werden. Die Anschauung der Vorinstanz aber, daß ihm als Inhaber der Zigaretten die Erfüllung der Steuerpflicht obliege, findet, wie oben bemerkt, im ZigarettenStG. keine Stütze. In Frage könnte nur kommen, ob die Abgabepflicht des Beschwerdeführers nicht durch § 17 Abs. 2e und § 18 Abs. 1 des Gesetzes begründet ist. Nach § 17 Abs. 2e gilt die Defraudation als vollbracht, wenn Verkäufer der Zigarettensteuer unterliegende Waren im Gewahrsam haben, die der Vorschrift dieses Gesetzes zuwider mit den erforderlichen Steuerzeichen nicht versehen sind. Wird jedoch festgestellt, daß eine Hinterziehung nicht verübt oder beabsichtigt ist, wird also, wie das Urteil des RG., 2. StSen., v. 5. Dez. 1911 (PreußJBl. 1912 S. 97 ff.) ausführt, durch erwiesenes Fehlen des äußeren oder inneren Tatbestandes der Defraudation die für deren Dasein sprechende Vermutung widerlegt, so findet nach Abs. 3 des § 17 auch keine Defraudationsstrafe, sondern eine Ordnungsstrafe nach § 20 statt. In dieser Richtung hat Beschwerdeführer unter Wiederholung seines Vorbringens in der Anfechtung geltend gemacht, daß er erst am Abend beim Nachhausekommen das Paket Zigaretten angetroffen und es, als er beim Öffnen die unversteuerten Zigaretten sah, beiseite gestellt habe. Am anderen Tage sei in der Frühe die Beschlagnahme der Zigaretten erfolgt. Durch dieses Vorbringen, das mit der Angabe des Beschwerdeführers bei seiner Vernehmung vor dem Kriegswucheramte nicht ganz im Einklang steht, sucht Beschwerdeführer augenscheinlich die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2e zu widerlegen und darzutun, daß er eine Hinterziehung nicht verübt oder beabsichtigt habe. Über dieses Vorbringen ist die Vorentscheidung mit dem Bemerken hinweggegangen, „es verdiene insbesondere auch im Hinblick auf das sonstige Verhalten des Beschwerdeführers in Zigarettensteuersachen keinen Glauben". Diese allgemeine, nicht näher begründete Bemerkung vermag das Vorbringen des Beschwerdeführers nicht zu entkräften. Sache der Vorinstanz wäre es vielmehr gewesen, wenn sie diese für die Begründung der Steuerpflicht wesentliche Behauptung des Beschwerdeführers nicht für glaubwürdig hielt, den Steuerpflichtigen anzuhalten, seine Behauptung näher zu belegen und sodann ihrerseits die nötigen Beweise aufzunehmen.

In dieser Richtung läßt die Vorentscheidung eine geeignete Feststellung des Tatbestandes vermissen, der für die Rechtsanwendung in Frage kommt und dem RFH. die ihm obliegende Nachprüfung, ob das bestehende Recht richtig angewendet worden ist, ermöglicht. Mangels einer ausreichenden Feststellung des Tatbestandes, auf dem die Abgabenforderung für die 600 Stück Zigaretten „Kasino" beruht, ist daher die Vorentscheidung, auch soweit sie sich auf diese Abgabenforderung bezieht, aufzuheben.

(RFH., IV. Sen. v. 7. Dez. 1921, IVa A 106/21.)

× 33. Tabaksteuer. Auslandsrohtabak, der nach Antrag eines Tabakverarbeiters auf Begleitschein II abgefertigt ist, ist mit Erteilung des Begleitscheins in die Verfügungsgewalt des Beziehers übergegangen und gilt steuerrechtlich als Lagerbestand des Beziehers. Verluste, die bei derartigem Rohtabak auf dem Transporte zum Bezieher entstehen, sind als Fehlmengen nach § 42 Abs. 2 TStG. zu behandeln.

Mit Begleitschein II des Zollamts B. bezog eine Zigarrenfabrik 4 Packstücke in leichten Matten, nur gegorene Tabakblätter aus Java enthaltend, mit einem Gesamtgewicht von 401,05 kg, wobei die Bezieherin sich nach § 53 Abs. 1 der AusfBest. zum TabakStG. v. 12. Sept. 1919 im Begleitschein verpflichtete, den Tabak nach der Verzollung in ihren Betrieb in F. überzuführen.

Bei der gemäß § 53 Abs. 4 AusfBest. im Betriebe der Bezieherin vorgenommenen Nachschau wurde festgestellt, daß die Anschreibung von 3 Packstücken im Betriebsbuch richtig erfolgt, ein Packstück aber nicht eingetragen war. Wie die angestellten Erhebungen ergaben, war dieses Packstück auf der Bahn während des Transports abhanden gekommen und deshalb die Anschreibung im Betriebsbuch unterblieben. Der Verbleib des Packstückes ist nicht ermittelt. Das Hauptzollamt forderte die Beschwerdeführerin auf, für das der Steueraufsicht entzogene Packstück ausländischen Tabaks im Rohgewichte von 96,75 kg unter Abzug der tarifmäßigen Tara von 2% den Betrag von 568,80 ℳ an Abgabe zu entrichten. Anfechtung und Rechtsbeschwerde hatten keinen Erfolg.

Mit der Abfertigung zollpflichtiger Waren auf Begleitschein II werden diese aus dem Zollgewahrsam entlassen und in den freien Verkehr gesetzt. Demgemäß ist die auf Antrag der Beschwerdeführerin auf Begleitschein II abgefertigte Sendung ausländischen Rohtabaks mit der Erteilung des Begleitscheins II in den freien Verkehr des Zollinlandes getreten und in die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin übergegangen. Der Tabak unterlag nunmehr ausschließlich den steuerlichen Überwachungsmaßnahmen, die das TabakStG. zur Sicherung des Steueraufkommens und zum Schutze des redlichen Tabakgewerbes vorgesehen hat.

Im Wesen des TabakStG. als eines Verbrauchssteuergesetzes, das zum Gegenstande der Besteuerung neben dem zum unmittelbaren Gebrauche durch den Raucher im Inland bestimmten Zigarettenpapier alle zum Verbrauch im Inland bestimmten Tabakerzeugnisse hat, liegt es, darüber zu wachen, daß, soweit es sich um die Einfuhr ausländischen Rohtabaks handelt, der Verbleib des Tabaks von der Einfuhr bis zur Verarbeitung und Versteuerung der aus dem Tabak hergestellten Tabakerzeugnisse oder der amtlichen Anerkennung der Steuerfreiheit sichergestellt und die Verwendung des Rohtabaks zur heimlichen Herstellung von Tabakerzeugnissen ausgeschlossen wird. Zu diesem Zwecke unterwirft das TabakStG. den aus dem Ausland bezogenen Tabak der ständigen Steueraufsicht. Während früher die steuerliche Beaufsichtigung in amtlicher Abschließung und ständiger Bewachung der Betriebe oder der in ihnen gewonnenen Erzeugnisse durch Aufsichtsbeamte bestand, hat sich das TabakStG., um dem Tabakgewerbe die zur Erhaltung seiner Wettbewerbsfähigkeit nötige Bewegungsfreiheit zu gewähren, auf die zur Sicherung des Steueraufkommens unbedingt notwendigen Sicherungsmaßnahmen beschränkt und neben der Anmeldepflicht der Betriebe (§ 20 des Gesetzes) im wesentlichen für den Tabakverarbeiter, der ausländischen Tabak bezieht, Lagerzwang, Bezugs- und Absatzbeschränkungen, entsprechende Buchführung sowie die Versteuerungspflicht der Fehlmengen in den §§ 37, 38, 40 und 42 des Gesetzes vorgesehen.

---

nur dem Hersteller und demjenigen Verkäufer obliegt, der nachträglich den Kleinverkaufspreis erhöht. Der Besitz unversteuerter Zigaretten als solcher begründet auch beim Verkäufer keine Steuerpflicht. Wohl aber kann dadurch der Tatbestand der Defraudation nach § 17 gegeben sein. Von Bedeutung ist nun, daß die Entsch. eine scharfe prozessuale Abgrenzung der Defraudationsfälle und derjenigen Fälle verlangt, bei denen nur eine Ordnungsstrafe Platz greift, weil eine Hinterziehung nicht beabsichtigt oder verübt ist (beiläufig ein atavistischer Rest der „Strafe ohne Schuld", den unser Jahrhundert recht bald beseitigen sollte). Hier verlangt der RFH., und mit vollem Rechte, daß diese Negative wie jede andere Tatsache des Strafverfahrens auf Grund einer erschöpfenden Verhandlung und Beweisaufnahme festgestellt werden muß. Es muß sowohl dem Beschuldigten Gelegenheit und Anregung dazu gegeben werden, selbst die entlastenden Tatsachen vorzubringen, als auch von seiten des Gerichtes „von sich aus" eine restlose Aufklärung durch die Beweisaufnahme erfolgen. Die beliebten allgemeinen Wendungen, die in solchen Fällen aus der Stellung des Beschuldigten, etwa seiner gewerbsmäßigen Beschäftigung mit den fraglichen Handlungen, die Defraudation als erwiesen ansehen wollen, genügen demnach nicht. Namentlich dann nicht, wenn der Besch. konkrete Tatsachen vorgebracht hat, die trotz seiner geschäftlichen Kenntnis die Absicht der Defraudation im einzelnen Falle ausschließen. Ihnen muß nachgegangen werden.

Es ist zuzugeben, daß damit das Verfahren der unteren Instanzen belastet wird, ähnlich wie durch § 244 StPO., der dem Angekl. das Recht gibt, das Gericht zur Aufnahme gewisser Beweise zu zwingen. Aber ich halte gerade diesen Satz für die einzige magna charta des Angekl. im Strafprozesse und würde, trotz der mürrischen Ablehnung seitens der Tatsachenrichter, eher seine Ausdehnung auf alle Strafsachen als seine noch weitere Beschränkung empfehlen. Wenn die Belastung der ersten mit der Beweisaufnahme betrauten Instanzen zu groß ist, so darf dem Übel zu allerletzt auf Kosten des Angekl. abgeholfen werden. Genau dasselbe gilt hier, wo es sich um die Frage von Defraudation und Ordnungsstrafe handelt.

Prof. Dr. Friedrich Stein, Leipzig.

Nach § 37 darf der Tabakverarbeiter, dem gemäß § 31 Abs. 1 der Bezug ausländischen Rohtabaks ohne weiteres gestattet ist, diesen nur in den angemeldeten Räumen aufbewahren. Hierauf bezieht sich die in § 53 Abs. 1 AusfBest. zum TabakStG. festgesetzte Verpflichtung des Beziehers, den aus dem Ausland bezogenen Tabak nach der Verzollung in seinen Betrieb überzuführen. Nach obigen Darlegungen entspricht es dem Zwecke und Sinne des Gesetzes, den auf Begleitschein II abgefertigten Tabak, der durch diese Abfertigung in den freien Verkehr und in die Verfügungsgewalt des Beziehers gelangt ist, in steuerrechtlicher Beziehung so zu behandeln, als ob er bereits in den Betrieb übergeführt sei und zum Lagerbestande des Verarbeiters gehörte, so daß im Falle eines Weitertransports die Beförderung auf die Gefahr des Beziehers erfolgt. Demgemäß ist ein auf dem Transport eintretender Abgang von Tabak, der schon in die Verfügungsgewalt des Beziehers gelangt war, als Fehlmenge des Lagerbestandes anzusehen. Nach § 42 im Zusammenhalte mit § 34 hat der Verarbeiter des bezogenen Tabaks die Fehlmenge insoweit zu versteuern, als nicht dargetan wird, daß die Fehlmenge auf Umstände zurückzuführen ist, die eine Steuerschuld nicht begründen. Einen solchen Nachweis hat die Beschwerdeführerin hinsichtlich des in Frage stehenden, durch die Abfertigung auf Begleitschein II in ihre Verfügungsgewalt gelangten Packstückes nicht erbracht, denn der Verbleib des in diesem Packstück enthaltenen Tabaks ist nicht ermittelt, noch viel weniger aber ist dargetan, daß der Tabak nicht eine bestimmungswidrige Verwendung gefunden hat.

Von dieser Steuerpflicht vermag die Beschwerdeführerin auch das Vorbringen, die Entstehung der Fehlmenge sei ohne ihr Verschulden eingetreten, nicht zu befreien. Denn die Beförderung des Tabaks, der durch die Abfertigung auf Begleitschein II in ihre Verfügungsgewalt gelangt war, erfolgte auf ihre Gefahr durch den von ihr beauftragten Frachtführer, der insoweit als ihr Vertreter anzusehen ist und für den sie in Ansehung der Steuerpflicht einzutreten hat. Die Sicherung des Steueraufkommens aber machte es nach der Absicht des Gesetzes notwendig, daß die Beschwerdeführerin zur Vermeidung lästiger Kontrollen die Haftung für die Steuerpflicht des in ihre Verfügungsgewalt gelangten ausländischen Tabaks insolange übernahm, bis der Tabak sein Endziel mit der Versteuerung der daraus hergestellten Tabakerzeugnisse oder mit der amtlichen Anerkennung der Steuerfreiheit erreichte. Dieses Endziel ist infolge des Abhandenkommens des Tabaks auf dem Transporte nicht erreicht worden. Hiernach ist, da auch die Berechnung der Abgabe für die Fehlmenge an Rohtabak nach Maßgabe des § 34 richtig erfolgt ist, die Rechtsbeschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

(RFH., Urt. v. 11. Jan. 1922, IVa A 93/21.)

34. Mineralwassersteuer. **Bei der Entscheidung der Frage, ob ein Erzeugnis als Limonade oder als konzentrierte Kunstlimonade zu versteuern ist, kommt es nicht nur auf das Vorhandensein und den Gehalt an Säure, sondern auch auf die Verdünnungsmöglichkeit an.**

Die Vorinstanz hat hinsichtlich des Heidelbeertrankes, dessen Versteuerung allein in Frage steht, die steuerliche Behandlung als konzentrierte Kunstlimonade unter Ablehnung der von der Beschwerdeführerin beanspruchten Steuerfreiheit gebilligt und die hiergegen erhobene Anfechtung als unbegründet zurückgewiesen. Diese Entscheidung ist nicht frei von Rechtsirrtum. Der von der Beschwerdeführerin hergestellte Heidelbeertrank, der nach Feststellung der Vorentscheidung einen stark mit Wasser gestreckten Fruchtsaft darstellt, besteht nach der nicht bestrittenen Angabe der Beschwerdeführerin nur aus mit Ameisensäure konserviertem Heidelbeermuttersaft und Süßstofflösung, sonach in der Hauptsache aus natürlichen Fruchtsäften. Natürliche Fruchtsäfte gelten gemäß § 1 Abs. 3 MineralwasserStG. nicht als nach diesem Gesetze steuerpflichtige Erzeugnisse (§ 3 Abs. 3 AusfBest. zum MineralwasserStG.). Die Vorschrift des § 1 Abs. 3 des Gesetzes bezieht sich aber **ausschließlich** auf natürliche oder nur gesüßte Fruchtsäfte (RFH. 3, 120). Unter welchen Voraussetzungen aus solchen Säften hergestellte Erzeugnisse steuerpflichtig werden, ist im § 3 Abs. 3 und 4 der AusfBest. bestimmt. Zum Erlasse dieser Anordnungen ist der Bundesrat durch § 1 Abs. 1 letzter Satz ermächtigt.

Der Steuerfreiheit des Heidelbeertrankes würde die Tatsache, daß ihm Ameisensäure, ein gebräuchliches Frischhaltungsmittel, zugesetzt ist, nach § 3 Abs. 3 Satz 2 AusfBest. nicht entgegenstehen. Das gleiche gilt im Hinblick auf Satz 3 an und für sich auch für die Versetzung mit Dulzin. Eine andere Frage ist, ob auch die Wassermenge, in der das Dulzin den Säften zugeführt wurde, als unschädlich angesehen werden kann, da nach Abs. 4 Fruchtsäfte mit Zusätzen von Wasser steuerpflichtig sind. Der preußische Finanzminister hat durch Verfügung v. 19. Aug. 1918 (PreußZBl. 475) für die Dauer des Krieges, und der RFM. durch Verfügung v. 13. Jan. 1920 (RZollBl. 44) ohne diese Beschränkung einen Wasserzusatz, der lediglich durch das Süßen mit Dulzin bedingt ist, für zulässig erklärt. Ob diese Bestimmung, die den AusfBest. nicht widerspricht, im vorliegenden Falle anwendbar ist, ob also der bei Herstellung des Heidelbeertrankes gebräuchliche Wasserzusatz lediglich durch das Süßen mit Dulzin bedingt war, ist Tatfrage. Darin, daß die angefochtene Entscheidung die Frage verneinte, ist kein Rechtsirrtum zu erblicken. Die von der Beschwerdeführerin begehrte Steuerfreiheit des Erzeugnisses kann daher nicht als begründet anerkannt werden.

Die Frage, ob das Erzeugnis als Limonade oder als konzentrierte Kunstlimonade zu versteuern ist, hat die angefochtene Entscheidung im letzteren Sinne unter Bezugnahme auf § 3 Abs. 4 a. a. O. im Hinblick auf den 2 g im Liter übersteigenden Säuregehalt entschieden. Hierbei wurde bemerkt, man könnte allerdings im Zweifel sein, ob der Heidelbeertrank nach Verdünnung mit einer dreifachen Wassermenge noch ein brauchbares Getränk abgäbe, doch sei maßgebend lediglich das **Vorhandensein** und der **Gehalt** an **Säure**. Die Fassung des Abs. 4 ist durch Beschluß des Reichsrats v. 16. Dez. 1919 (RZollBl. 1920, 8) geändert worden. In alter und neuer Fassung ist am Schlusse auf § 5 AusfBest. verwiesen, der die Begriffsbestimmung der konzentrierten Kunstlimonade enthält. Aus dem Zusammenhalte dieser Bestimmungen ergibt sich, daß auf die Verdünnungsmöglichkeit des Erzeugnisses das Hauptgewicht für die Abgrenzung der künstlich bereiteten Fruchtsäfte von den konzentrierten Kunstlimonaden gelegt ist. Nach § 3 Abs. 4 AusfBest. in neuer Fassung sind künstliche Fruchtsäfte nur dann als konzentrierte Kunstlimonaden zu versteuern, wenn sie beim Zusatz einer dreifachen oder noch größeren Wassermenge ein brauchbares Getränk ergeben, während im übrigen die auf Trinkstärke verdünnten künstlichen Fruchtsäfte ohne Rücksicht auf ihren Säuregehalt als Limonaden oder andere künstlich bereitete Getränke zu versteuern sind.

Nur in Zweifelsfällen, vermutlich also wohl namentlich dann, wenn es ungewiß ist, ob bei mindestens dreifacher Verdünnung das erzielte Gemisch noch als trinkfertige Limonade angesehen werden kann, soll der Säuregehalt entscheiden.

Bei Anwendung dieser Bestimmungen muß der Heidelbeertrank als zum Satze von 0,10 ℳ steuerpflichtig angesehen werden. Denn das Gutachten der badischen Lebensmittelprüfungsstation hat die Angabe der Beschwerdeführerin, daß sich bei dreifacher Verdünnung ein schales Getränk ergibt, als zutreffend bestätigt, indem es anerkannte, daß das Getränk nach dreifacher Verdünnung die Eigenschaft eines minderwertigen leeren Getränkes zeigt. Nach Verdünnen mit einer dreifachen Menge Wasser ergibt sich daher keine brauchbare, trinkfertige Limonade. Es kann dahingestellt bleiben, inwieweit im vorliegenden Falle die neue oder die alte Fassung des § 3 Abs. 4 für maßgebend zu erachten ist. Denn auch letzterenfalls erscheint es nicht zulässig, die Frage nach der Höhe des Steuersatzes ausschließlich nach dem Säuregehalte zu beurteilen, wie es die Vorentscheidung getan hat. Aus dem Hinweis des § 3 Abs. 4 AusfBest. auf § 5 a. a. O. war vielmehr trotz der geringeren Klarheit der alten Fassung auf die Absicht des Bundesrats zu schließen, daß die Verdünnungsmöglichkeit auch nach der alten Bestimmung nicht unberücksichtigt bleiben darf. Die Vorinstanz hätte daher prüfen müssen, ob trotz der festgestellten Verdünnungsmöglichkeit der Heidelbeertrank noch als konzentrierte Kunstlimonade angesehen werden konnte. Da sie diese Prüfung unterließ und auch die Feststellung als unerheblich ansah, hat sie den Sinn des § 3 Abs. 4 AusfBest. verkannt. Ihre Entscheidung unterliegt daher der Aufhebung. Bei freier Beurteilung ist die Sache spruchreif, da die Absichten des Bundesrats in der neuen Fassung der Bestimmung klaren Ausdruck gefunden haben. Da bei einem Zusatz einer dreifachen Wassermenge sich ein minderwertiges leeres Getränk, also keine brauchbare, trinkfertige Limonade mehr ergibt, kann nur die Versteuerung zum Satze von 0,10 ℳ für den Liter in Frage kommen.

(RFH., IV. Sen., Beschl. v. 22. Febr. 1922, IV a A 163/21.)

***35.** Mineralölzollordnung. **Die in § 5 unter c der Mineralölzollordnung vorgesehene Zollbegünstigung kann auch in einem Gemische von Mineralöl und Terpentinöl bestehenden, zolltarifarisch als Mineralöl zu behandelnden Ware (Patentterpentinöl) zugestanden werden; die Bestimmung im § 5 a Satz 2 a. a. O. steht dem nicht entgegen.** †)

Am 30. Juni 1920 fertigte das Zollamt Z. 4774 kg einer Mir die Beschwerdeführerin eingegangenen, als Testbenzin (Whitespirit) angemeldeten Ware als „anderweit nicht genanntes Mineralöl mit

---

Zu 35. Das Urteil stimmt mit der Auffassung der beteiligten Kreise darin überein, daß die Verzollung eines Gemisches von Mineralöl und Terpentinöl als Patentterpentinöl gemäß TarNr. 239 zu erfolgen hat sowie ferner darin, daß das Gemisch einer zollfreien und einer zollpflichtigen Ware grundsätzlich nach dem Zollsatz der zollpflichtigen Ware zu verzollen ist.

Die Zollfreiheit soll nach den Grundsätzen des RFH. auf Grund der Mineralölzollordnung nur demjenigen gewährt werden, der bereits bei Abfertigung der Ware im Besitz der Urkunden ist, auf Grund deren er nach der Mineralzollordnung Zollvergünstigungen in Anspruch nehmen darf. Eine **rückwirkende** Kraft wird der nachträglichen Beschaffung der Urkunden nicht beigemessen, dies wird aus dem wirtschaftlichen Zweck der Kontrollvorschriften mit Recht gefolgert.

Die Entscheidung weicht aber von der bisher herrschenden Praxis der Zollbehörden in der Frage ab, ob für ein Gemisch von Mineralöl und Terpentinöl überhaupt ein zollfreier Bezug aus dem Ausland gemäß § 5 der Mineralölzollordnung gestattet ist. Nach § 5 a der

einem spezifischen Gewichte von mehr als 0,750" zum Satz von 6 ℳ für 1 dz der TarNr. 239 ab. Der einschließlich des Aufgeldes auf 2291,20 ℳ berechnete Zoll wurde von der Beschwerdeführerin eingezahlt. Die Firma erhob jedoch die Anfechtung. Am 29. Nov. 1920 fertigte das Zollamt Z. eine zweite für die Beschwerdeführerin eingegangene, als „Pet-Pro-Co-Spirits (Terpentinölersatz)" angemeldete Ware im Gewichte von 5850 kg als „Terpentinölersatz, kein Schmieröl usw., bei einer Dichte von mehr als 0,750" ebenfalls zum Satz von 6 ℳ für 1 dz der Nr. 239 des Zolltarifs ab. Auch gegen diese mit Einschluß des Aufgeldes auf 3510 ℳ berechneten Zollfestsetzung erhob die Firma Anfechtung. Zur Begründung berief sie sich in erster Linie darauf, daß ihr inzwischen ein Erlaubnisschein zum zollfreien Bezuge von Mineralöl auf Grund der Mineralölzollordnung erteilt wäre. Außerdem bemerkte sie, daß die Ware aus Terpentinöl und einem Mineralöl bestände und zollfrei gelassen werden müßte, da Terpentinöl keinem Zolle unterläge. Bei der veranlaßten Untersuchung von Mustern der am 30. Juni und am 29. Nov. abgefertigten Waren stellte die Lehranstalt für Zollbeamte in M. fest, daß es sich in beiden Fällen um ein nach Nr. 239 des Zolltarifs mit 6 ℳ für 1 dz zu verzollendes Gemisch von Mineralöl mit Terpentinöl gehandelt hatte. Die Lehranstalt vertrat zugleich die Meinung, daß der Anspruch auf Zollfreiheit aus der Mineralölzollordnung deshalb nicht hergeleitet werden könnte, weil diese sich nur auf reine Mineralöle bezöge. Die Anfechtungen wurden zurückgewiesen. Die Rechtsbeschwerde hatte nur hinsichtlich der am 29. Nov. 1920 abgefertigten Ware Erfolg.

Nach der Begründung des Rechtsmittels scheint die Zuweisung der Waren zur TarNr. 239 und die Berechnung des Zolles nach dem Satze von 6 ℳ für 1 dz nicht mehr bemängelt werden zu sollen. Die Zollbehandlung unterliegt auch keinen rechtlichen Bedenken. Der Feststellung der Anfechtungsentscheidung, daß in beiden Fällen Gemische von Mineralöl und Terpentinöl vorgelegen haben, liegt, wenn dies dort auch nicht besonders hervorgehoben ist, das erwähnte Gutachten der Lehranstalt für Zollbeamte in M. zugrunde. Die tatsächliche Feststellung ist ohne erkennbaren Rechtsirrtum und Verfahrensmangel getroffen und daher für den RFH. im Hinblick auf die beschränkte Natur der Rechtsbeschwerde (§ 267 RAbgO.) bindend. Gemische von Mineralöl und Terpentinöl sind aber nach dem gemäß § 12 des VZollG. zur richtigen Anwendung des Zolltarifs dienenden Warenverzeichnisse (Stichwort: Patentterpentinöl auf S. 527) zum Satz von 6 ℳ nach TarNr. 239 zu verzollen. Die in den Vorinstanzen vertretene Auffassung der Beschwerdeführerin, daß die Ware, da sie Terpentinöl enthalte und dieses nach TarNr. 353 zollfrei sei, ganz oder wenigstens in Höhe ihres Gehalts an Terpentinöl zollfrei gelassen werden müßte, findet auch in den Bestimmungen der Vorbemerkung 9 zum Warenverzeichnis über die Zollbehandlung mechanischer Gemenge usw. keine Stütze. Auf Grund des hiernach zutreffend angewandten Zollsatzes ist der Zoll für beide Sendungen richtig berechnet. Ebensowenig gibt die Berechnung des Aufgeldes zu Bedenken Anlaß.

Zu prüfen bleibt hiernach nur noch, ob die Zollfreiheit auf Grund der Mineralölzollordnung beansprucht werden kann. Die Frage ist in Ansehung der ersten Sendung schon deshalb zu verneinen, weil, als sie abgefertigt wurde, die Beschwerdeführerin noch nicht im Besitze der Vergünstigung war, Mineralöl zollfrei zur Herstellung von Lacken verwenden zu dürfen. Nach § 5 unter c der Mineralölzollordnung (Beil. zu Nr. 28 des NachrBl. für die Zollst. von 1914) darf auf Grund der Anm. 1 zu Nr. 239 des Zolltarifs der zollfreie Bezug von Mineralöl aus dem Ausland u. a. gestattet werden, den Lackfabriken für das Mineralöl mit einer Dichte von mehr als 0,750 bei 15° C, das sie zum Auflösen der Harze usw. sowie zur Herstellung der Lacke verwenden. Die Bedingungen, unter denen die Vergünstigung gewährt wird, hat der Bundesrat auf Grund der ihm durch die bezeichnete Tarifvorschrift erteilten Ermächtigungen in der Mineralölzollordnung festgesetzt. Nach § 35 Abs. 2 in Verbindung mit § 29 Abs. 1 und § 17 Abs. 1 a. a. O. hat der Fabrikant, der die Begünstigung in Anspruch nehmen will, bei dem zuständigen Hauptzollamte für jedes Kalenderjahr einen Erlaubnisschein bestimmten Inhalts zu erwirken, der der Anmeldung der unter Begleitschein- oder Begleitzettelkontrolle unmittelbar aus dem Ausland bezogenen Mineralöle bei der zuständigen Zollstelle beizufügen ist und auf dem die Zollstelle die eingeführte Menge usw. vermerkt. Nach §§ 8, 9 a. a. O., die nach der Überschrift unter B I der Mineralölzollordnung (vor § 1) für alle daselbst behandelten Begünstigungen gemeinsam gelten, hat ferner der Fabrikant über Bezug usw. des Mineralöls in bestimmter Weise Buch zu führen und sein Betrieb ist der Überwachung durch Zollbeamte unterworfen. Die Bestimmungen bezwecken Sicherheit dafür zu geben, daß aus dem Ausland bezogenes Mineralöl nur von der im Erlaubnisscheine bezeichneten Gattung in der daselbst angegebenen Höchstmenge und für die bestimmungsmäßig zugelassenen Zwecke zollfrei gelassen wird. Daraus ergibt sich ohne weiteres die Unmöglichkeit, Mineralöl zollfrei zu lassen, das, wie die erste der hier in Betracht kommenden Sendungen, zum Eingang abgefertigt wurde, ehe der Einbringer im Besitze des Erlaubnisscheins war.

Die Ablehnung des Begehrens der Beschwerdeführerin, auf Grund der Mineralölzollordnung Zollfreiheit für die zweite Sendung zu erhalten, wird in der Anfechtungsentscheidung damit begründet, daß die Ware als Gemisch von Mineralöl und Terpentinöl nach der Vorbemerkung 9 zum Warenverzeichnisse zwar der die Mineralöle umfassenden Nr. 239 des Zolltarifs zuzuweisen sei, dadurch aber nicht zu einem reinen Mineralöle, besonders nicht im Sinne der Mineralölzollordnung, werde. Das LFA. ist hiernach der Meinung, daß die in der Mineralölzollordnung vorgesehenen Begünstigungen, namentlich die im vorliegenden Falle in Betracht kommende aus § 5 unter c nur für reines Mineralöl gewährt werden dürften.

Dieser Auffassung kann nicht beigetreten werden.

Nach Anm. 1 zu Nr. 239 a. a. O. ist der Bundesrat befugt, mineralische Öle, die für andere gewerbliche Zwecke als für die Herstellung von Schmieröl, Leuchtöl oder Leuchtgas bestimmt sind, unter Überwachung der Verwendung vom Zolle freizulassen. Schon diese gesetzliche Vorschrift läßt nach ihrem Wortlaut nicht darauf schließen, daß nur reine, unvermischte Mineralöle der Zollbegünstigung teilhaftig werden sollten. Aber auch der Bundesrat, der von jener Befugnis in der von ihm erlassenen Mineralölzollordnung Gebrauch machte, hat unter den dort aufgeführten Bedingungen nirgends die Gewährung der Zollfreiheit von der Reinheit des für die zugelassenen Zwecke verwendeten Mineralöls abhängig gemacht. Insbesondere fehlt eine derartige Einschränkung in den Bestimmungen des § 5 unter c a. a. O. Die gegenteilige Auffassung kann auch nicht auf § 5a Satz 2 a. a. O. gestützt werden. Nach dieser Bestimmung darf allerdings zollbegünstigtes Mineralöl insbesondere nicht verwendet werden zur Herstellung und Abgabe von sog. Terpentinölersatzmitteln, die lediglich durch Vermischen von Mineralöl mit Riech- oder anderen Stoffen bereitet und unter der Bezeichnung Terpentinölersatz, Patentterpentinöl, Verdünnungsöl u. a. in den Handel gebracht werden. Die Bestimmung erklärt es jedoch nicht für unzulässig, aus dem Ausland eingeführtes reines Mineralöl nach Vermischung mit Terpentinöl usw. im Inland zollfrei für die im § 5 unter c bezeichneten Zwecke zu verwenden. Es besteht daher kein Bedenken, die gleiche Vergünstigung auch für aus dem Ausland eingeführte, zolltarifarisch als Mineralöl zu behandelnde Mischungen von Mineralöl mit Terpentinöl usw. eintreten zu lassen.

Da das Landesfinanzamt dies verkannt hat, unterliegt seine Entscheidung, soweit sie die am 29. Nov. 1920 abgefertigte Ware betrifft, der Aufhebung. Entsprechend ihrer grundsätzlichen Stellungnahme hatte die Vorinstanz keinen Anlaß, zu prüfen, ob jene Ware ausschließlich zu den in dem vor ihrer Abfertigung erteilten Erlaubnisscheine bezeichneten Zwecken verwendet ist. Da diese für die endgültige Entscheidung maßgebende Prüfung von dem erkennenden Senate schon deshalb nicht vorgenommen werden kann, weil die Akten keine Abschrift des Erlaubnisscheins enthalten, ist die Sache nicht spruchreif. Sie ist daher an das Landesfinanzamt zurückzuverweisen und von diesem unter Beachtung der hervorgehobenen Gesichtspunkte erneut zu prüfen.

(RFH., v. 25. Jan. 1922, IV a A 85/21).

Mineralölzollordnung sind von der Zollbegünstigung diejenigen Mineralöle ausgeschlossen, die zu gewissen Zwecken verwendet werden sollen. Zu den nicht zulässigen Verwendungen gehört insbesondere die Herstellung und Abgabe von sog. Terpentinölersatzmitteln, die lediglich durch Vermischen von Mineralölen mit Riech- oder anderen Stoffen bereitet und unter der Bezeichnung „Terpentinölersatz", „Patentterpentinöl", „Verdünnungsöl" u. a. in den Handel gebracht werden. Der Zweck dieser Einschränkung des zollfreien Bezuges ist, die bloße Mischung von Mineralöl und anderen Stoffen, die leicht zu unlauteren Zwecken ausgenutzt werden kann, nicht zu fördern. Es hätte nahegelegen, dem § 5a den Sinn zu geben, daß der Ausschluß der Zollbegünstigung als solcher sich grundsätzlich auf die Herstellung von sog. Terpentinölersatzmitteln usw. bezieht, gleichviel, ob die Herstellung vor oder nach der Einführung des Mineralöls erfolgt. Die Interpretation des RFH. knüpft demgegenüber im Gegensatz zu der bisherigen Praxis an den formellen Wortlaut der diesbezüglichen Bestimmungen an.

RA. Dr. Fritz Haußmann, Berlin.

Reichswirtschaftsgericht.

Berichtet von Prof. Dr. Waldecker, Königsberg.

1. Zur Frage der Zulässigkeit der Beschwerde (OK.-LG.). †)

Im Jahre 1919 wurde dem Antragsteller nach Eintreffen der englischen Besatzung aus einem im Zimmer befindlichen er-

---

Zu 1. Der Aufgabe der Feststellungsbehörde, den berechtigten Ersatz festzustellen, korrespondiert die Pflicht dazu. In nichtbürgerlichen Streitigkeiten, die von der Parteimaxime nicht beherrscht werden, sind die Anträge der Parteien nicht unbedingt maßgebend. Z. vgl. RAbgO. § 228 u. RFH. 6, 27 u. 167. Bei bezifferten Ansprüchen wird zur Prüfung, ob die Forderung zu niedrig ist, im allgemeinen kein Anlaß vorliegen. Wo aber ein Anlaß gegeben ist, muß sie geschehen. Das ist der Fall, wenn bei nicht ganz oberflächlicher Prüfung der Irrtum in der Bezifferung nicht hätte verkannt werden können. RA. Marquardt, Berlin.

brochenen Schrank u. a. eine Geige nebst Kasten gestohlen, die er von seiner kurz zuvor verstorbenen Tochter geerbt hatte. In seiner Schadensanzeige vom 29. Sept. 1919 gab er den Wert der Geige weit unter dem damaligen Werte an. Mit seinem Einverständnis schlug die örtliche Abschätzungskommission eine dieser Angabe entsprechende Vergütung vor, die durch den Feststellungsbescheid festgestellt wurde.

Mit der Beschwerde hat der Antragsteller geltend gemacht: Die Geige sei 25 Jahre alt und durch regen Gebrauch im Wert erhöht gewesen. Im Jahre 1919 habe sie sicher einen um das drei- bis vierfache höheren Wert gehabt. Er sei 80 Jahre alt, leide an Arterienverkalkung, sei seit 16 Jahren völlig erblindet und habe durch den Tod seiner Tochter die Stütze seines Alters verloren.

Die Beschwerde hatte Erfolg; es wurde eine höhere Vergütung festgesetzt.

Aus der Begründung:

Allerdings ist in ständiger Rechtsprechung die Zulässigkeit der Beschwerde verneint worden, wenn der Anspruchsberechtigte mit seinem Anspruche bei der Feststellungsbehörde in vollem Umfange durchgedrungen und somit durch den Feststellungsbescheid nicht beschwert ist. Hiergegen läßt sich auch nicht einwenden, daß, wie gleichfalls ständig entschieden ist, der Antrag des Anspruchsberechtigten nur die Bedeutung hat, den Anspruch zum Tätigwerden der Behörde zu geben, und die Behörde im Amtsbetriebe nicht gehindert ist, über den etwa geforderten Betrag hinauszugehen; denn es fehlt immerhin, wenn der Anspruchsberechtigte sich nicht auf die Stellung des Feststellungsantrages beschränkt, sondern einen ziffernmäßig bestimmten Anspruch erhoben hat, ein Grund für die Anrufung der höheren Instanz, der nach allgemeiner Anschauung in der Nichtberücksichtigung eines der ersten Instanz unterbreiteten Anspruchs bestehen muß. Hätte also der Anspruchsberechtigte bewußt und gewollt unterlassen, einen höheren Anspruch zu erheben, so fehlte dem gegen die erstinstanzliche Entscheidung erhobenen Angriffe die formelle Zulässigkeit, da die Erweiterung des Anspruchs wohl der zufällige Erfolg, aber nicht der ausschließliche Zweck des Rechtsmittels sein kann. Anders ist allerdings der Fall zu beurteilen, wenn die Bezifferung des Anspruchs seitens des Anspruchsberechtigten erkennbar durch irrige Vorstellungen beeinflußt war; denn in diesem Fall hätte es der Feststellungsbehörde obgelegen, den offensichtlichen Widerspruch zwischen dem erhobenen Anspruch und seiner Begründung aufzuklären und so den Anspruchsberechtigten vor den üblen Folgen einer ungeschickten, nicht beabsichtigten Unterlassung zu bewahren. Der Anspruchsberechtigte ist daher in solchem Falle, wenn nach seiner Schätzung erkannt ist, beschwert.

Dieser Fall war hier gegeben. Der Antragsteller hatte sich bei der Bezifferung seines Anspruchs offenbar in der irrigen Vorstellung befunden, daß zur Zeit der Entnahme der Gegenstände durch die Besatzungstruppen noch dieselben Preise gälten, wie zur Friedenszeit, das inzwischen längst eingetretene Steigen der Preise war von ihm nicht in Rechnung gezogen worden. Die Feststellungsbehörde hätte den Irrtum erkennen und die Vergütung über den Antrag hinaus nach den Durchschnittspreisen zur Zeit der Requisition feststellen müssen. Die Beschwerde gegen den ergangenen Bescheid ist daher zulässig und begründet, und es war in Abänderung dieses Bescheides, wie geschehen, die Vergütung zu erhöhen.

(Entsch. v. 22. Febr. 1922, XIV A. V. 2656/21.)

2. Rechtzeitigkeit der Anmeldung nach § 4 AbgeltVO.

Die Israelitische Kinderheilstätte in K. überließ eine ihr gehörige Anstalt im August 1914 der Militärverwaltung zur Benutzung als Lazarett. Die Anstalt wurde Ende 1916 von der Militärverwaltung geräumt und zurückgegeben. Mit Schreiben vom 27. Dez. 1920 erhob die Israelitische Kinderheilstätte gegenüber der Militärverwaltung Schadensersatzansprüche, weil sich nachträglich ergeben habe, daß durch die Benutzung des Gebäudes als Lazarett sich Schwamm gebildet habe. Die Militärverwaltung lehnte den erhobenen Anspruch ab, weil er gemäß § 4 der VO. v. 4. Dez. 1919 (RGBl. 2146) verspätet erhoben worden sei. Die Israelitische Kinderheilstätte hat bei dem RWG. den Antrag gestellt, die Anmeldung des Anspruchs für rechtzeitig zu erklären, weil der Schwamm nicht früher feststellbar gewesen sei, das Vorhandensein von Schwamm sei nicht vor dem 27. Dez. 1920 zu erkennen gewesen.

Der Antrag ist verspätet. Wie der stellvertretende Vorsitzende der Antragstellerin Dr. M. unter Eid ausgesagt hat, konnte er aus den Akten feststellen, daß der verstorbene Schatzmeister L. bereits am 12. April 1917 einen Brief geschrieben hat, in dem er ihm mitteilte, daß der Fußboden versault sei und Schwamm habe. Hierbei übersandte L. dem Zeugen vom Fußboden und der Sockelleiste Proben. Daraufhin hat der Zeuge den Regierungsbaumeister Dr. W. ersucht, sich die Proben anzusehen und dieser hat ihm mit Brief v. 18. April 1917 mitgeteilt, „ob die Neubildung im Fußboden und an der Sockelleiste Hausschwamm sei, lasse sich mit Bestimmtheit nicht feststellen, jedenfalls sei größte Vorsicht geboten." Nach dieser Zeugenaussage steht fest, daß die Antragstellerin bereits im Frühjahr 1917 wußte, daß Schwammgefahr vorlag. Wenn sie diese Tatsache nicht sogleich ordnungsgemäß bei der zuständigen Behörde angemeldet und ihre Rechte geltend gemacht hat, so hat sie sich dies selbst zuzuschreiben. Die Voraussetzungen der §§ 203, 206, 207 BGB. sind nicht gegeben.

(Urt. v. 6. April 1922, XII A.V. 17/21.)

3. Vertragsablösungs-VO. (Auch Verträge aus der Zeit vor dem Kriege fallen unter die VertrAblVO.; unter Grundstück i. S. des § 7 Abs. 1 sind auch Gebäude zu verstehen; Entschädigungsgrundsätze.)

Die Witwe W. P. in K. hat durch Mietvertrag v. 27. März 1886 ihr „auf dem Dom" in K. belegenes Grundstück mit sämtlichen Gebäuden und Zubehörstücken zu einem jährlichen Mietpreise von 5000 ℳ an den Reichsfiskus zwecks Benutzung als Kaserne und Exerzierplatz vermietet.

Im § 15 des Vt. war bestimmt, daß sich der Mieter im Falle der Auflösung des Mietvertrags verpflichtete, „die ihm übergebenen Gebäulichkeiten in dem Zustande, wie sie sich zur Zeit befinden, nebst Zubehörstücken, soweit sie niet- und nagelfest sind", dem Vermieter zurückzugeben.

Die Vermieterin hat den Vertrag am 20. Dez. 1920 zum 31. März 1921 gekündigt. Verhandlungen zwischen den Parteien über eine Weitervermietung waren ergebnislos, da eine Verständigung über den Mietpreis nicht erzielt werden konnte. Im März 1921 hat darauf der Reichsschatzminister auf Grund des § 9 VertrAblVO. v. 8. Aug. 1919 (RGBl. 1375) die weitere Benutzung der Liegenschaft bis zum 30. Sept. 1921 in Anspruch genommen. Mit Rücksicht auf die Schwierigkeiten, die dem Fiskus durch die Räumung innerhalb kurzer Frist erwachsen würden, erklärte sich die Vermieterin mit der weiteren Inanspruchnahme des Grundstücks einverstanden, jedoch unter Widerspruch gegen die Anwendbarkeit der VertrAblVO. und unter der Bedingung, daß ihr eine den damaligen Verhältnissen entsprechende Miete gezahlt werde.

Der Reichsschatzminister hat als Entschädigung für die Dauer der Weiterbenutzung (vom 1. April bis 30. Sept. 1921) einen Betrag von 4000 ℳ festgesetzt, weiter die nach dem Mietvertrage dem Reich obliegende Verpflichtung zur Rückgabe der ermieteten Domkaserne im früheren Zustand unter Berufung auf § 7 VertrAblVO. außer Kraft gesetzt und der Vermieterin hierfür eine Entschädigung von 30 500 ℳ zugesprochen.

Gegen den bezeichneten Erlaß des Reichsschatzministers hat die Witwe P. beim RWG. rechtzeitig Einspruch erhoben.

Nach dem im Jahre 1886 abgeschlossenen Mietvertrage war die Vermieterin zu irgendeiner Kündigung nicht befugt. Gemäß § 567 BGB. wäre trotzdem kraft zwingenden Rechts nach Ablauf von 30 Jahren eine Kündigung zulässig gewesen. Die Frage, ob diese Vorschrift des BGB. auf den vor 1900 abgeschlossenen Mietvertrag zur Anwendung zu bringen ist, und ob das gegebenenfalls in Betracht kommende Landesrecht eine entsprechende Vorschrift enthält, kann dahingestellt bleiben. Denn sowohl die Vermieterin wie der Mieter haben die durch die Vermieterin am 20. Dez. 1920 tatsächlich ausgesprochene Kündigung ohne weiteres als vertragsmäßig angesehen. In diesem Verhalten hat der Senat eine Vereinbarung beider Mietsteile über die Anwendung des BGB. auf ihren Vertrag und eine dementsprechende Abänderung des vereinbarten Mietvertrags erblickt. Es ist danach von der Wirksamkeit der ausgesprochenen Kündigung auszugehen und dem Reichsschatzminister das Recht zuzubilligen, die ihm durch die VertrAblVO. für den Fall einer Kündigung verliehenen Befugnisse auszuüben. Die Auffassung der Witwe P., daß die VertrAblVO. nur auf während des Krieges abgeschlossene Mietverträge Anwendung finden könne, ist unzutreffend. Daß nach dem Sinn und Zwecke der Verordnung auch vor dem Krieg abgeschlossene Verträge erfaßt werden sollten, kann keinem Zweifel unterliegen und wird auch in der amtlichen Begründung ausdrücklich hervorgehoben. Eine derartige Regelung konnte auch auf Grund des § 1 des Ges. über die vereinfachte Form der Gesetzgebung für die Zwecke der Übergangswirtschaft v. 17. April 1919 getroffen werden, da zwecks Überführung der Kriegswirtschaft in die Friedenswirtschaft auch die schleunige Abwicklung der nach Beendigung des Krieges infolge der herabgesetzten Heeresstärke unwirtschaftlich gewordenen langfristigen Friedensverträge des Militärfiskus eine unabweisbare Notwendigkeit war. Danach war der Reichsschatzminister auf Grund des § 9 VertrAblVO. befugt, den gekündigten Mietvertrag bis zum 30. Sept. 1921 zwangsweise zu verlängern und die für diese Zeit zu zahlende Mietentschädigung einseitig festzusetzen. Auf Grund des rechtzeitig gegen die Festsetzung eingelegten Einspruchs der Witwe P. steht dem RWG. nunmehr die Festsetzung des Mietpreises zu. Der Senat hat kraft der ihm infolge seiner Zusammensetzung innewohnenden Sachkenntnis mit Rücksicht darauf, daß die Domkaserne bereits über 100 Jahre alt ist, den vom Reichsfiskus festgesetzten Mietbetrag von 8000 ℳ jährlich für den ortsüblichen Miet- und Pachtpreisen entsprechend angesehen. Demgemäß war der Einspruch der Witwe P. gegen die Mietfestsetzung des Reichsschatzministers zurückzuweisen.

Bezüglich der vom Reichsschatzminister weiter ausgesprochenen Außerkraftsetzung der vereinbarten Wiederherstellungspflicht vertritt die Witwe P. den Standpunkt, daß der Reichsschatzminister auf Grund des § 7 Abs. 1 VertrAblVO. lediglich befugt war, die

Wiederherstellungspflicht bezüglich des unbebauten Grund und Bodens außer Kraft zu setzen, nicht aber bezüglich der darauf stehenden Gebäude. Die Auffassung der Beschwerdeführerin ist unzutreffend. Allerdings ist im § 7 Abs. 1 der VO. ausdrücklich lediglich von Grundstücken die Rede. Sowohl nach dem allgemeinen Sprachgebrauche wie nach dem Sprachgebrauche des bürgerlichen Rechts sind indessen unter Grundstücken auch Gebäude zu verstehen. Daß die Vorschrift des § 7 von diesem Sprachgebrauch abweichen wollte, kann auch aus der Tatsache nicht gefolgert werden, daß in anderen Bestimmungen der VO. Grundstücke und Gebäude nebeneinander benannt sind. Die Wortfassung der während der Übergangswirtschaft erlassenen zahlreichen Verordnungen ist nicht überall derartig scharf und überlegt, wie dies in den Vorkriegsgesetzen der Fall war. Der Umstand, daß die Verordnung an manchen Stellen lediglich von Grundstücken, an anderen wieder von Grundstücken und Gebäuden spricht, ist danach lediglich auf eine redaktionelle Ungenauigkeit zurückzuführen, kann aber einen sachlichen Unterschied nicht begründen. Irgendein einleuchtender Grund für die unterschiedliche Behandlung von Grundstücken und Gebäuden im Rahmen des § 7 ist nicht erkennbar.

Indessen kann der Reichsschatzminister nach der genannten Gesetzesbestimmung die Wiederherstellungspflicht nur dann außer Kraft setzen, wenn sie im Mietvertrage *vereinbart* worden ist. Eine derartige Vereinbarung ist hier lediglich bezüglich der „*Gebäulichkeiten*" getroffen worden. Zur Entscheidung über den Antrag auf Festsetzung einer Entschädigung für die Außerkraftsetzung der Pflicht zur Wiederherstellung des früheren Zustandes der unbebauten Grundstücke ist das RWG. danach nicht zuständig.

Was die Gebäude betrifft, so kommt für das Anwendungsgebiet des § 7 VertrAblVO. eine Wiederherstellungspflicht nur insoweit in Betracht, als es sich um die Rückgängigmachung einer Veränderung des *Zustandes* des Gebäudes handelt. Soweit Veränderungen durch vertragsmäßige oder übermäßige Abnutzung erfolgt sind, scheidet die Anwendbarkeit der Gesetzesbestimmung aus. An eigentlichen Veränderungen des Zustandes des Gebäudes hat aber der Reichsmilitärfiskus lediglich das Einreißen einiger Wände und Wegschaffen von Öfen vorgenommen. Der Senat erachtet indessen mit Rücksicht auf die besonderen Umstände des Falls auch den für diese Wiederinstandsetzungsarbeiten erforderlichen Betrag von etwa 15000 ℳ für außer Verhältnis stehend zum Werte des über 100 Jahre alten und mit seinem Anlagekapital längst amortisierten Gebäudes. Der Wegfall der Wiederherstellungspflicht bezüglich des Gebäudes erschien danach gemäß § 7 Abs. 2 VertrAblVO. zulässig. Als Entschädigung hat das RWG. mit Rücksicht darauf, daß auch die Witwe P. schwerlich das Gebäude in den früheren Zustand zurückführen, sondern vielmehr eine weitere Verwertung des Gebäudes als Kaserne oder als Erholungsheim versuchen wird, 5000 ℳ festgesetzt. Hierbei ist, in analoger Anwendung des § 6 Abs. 1 VertrAblVO., auch die allgemeine Finanzlage des Reichs und eine entsprechende Verteilung der Lasten des Kriegs zwischen den Parteien berücksichtigt worden. Zumal die letzte Erwägung mußte entschädigungsmindernd berücksichtigt werden, da die Witwe P. nicht nur ihr Anlagekapital aus dem Grundstück längst herausgewirtschaftet hat, sondern außerdem heute noch in der Lage ist, ihr Eigentum zu den erheblich gesteigerten heutigen Preisen zu verwerten.

(Urt. v. 9. März 1922, VII A.V. 21/21.)

Reichsversicherungsamt.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Lippmann, Berlin-Steglitz.

Unfallversicherung.

1. §§ 1592, 1600 RVO. Unzulässigkeit der persönlichen Anhörung eines Vertreters an Stelle des Berechtigten im Einzugsverfahren.

Es handelt sich um die Beantwortung der grundsätzlichen Rechtsfrage, wie sich das Versicherungsamt zu verhalten hat, wenn der Berechtigte im Einspruchsverfahren nicht persönlich gehört werden kann, weil eine Verständigung — hier wegen Geisteskrankheit — mit ihm nicht möglich ist. Da die RVO. (§§ 1592, 1600) und ihre Materialien nur von einem „persönlichen Verhör" sprechen, ohne eine Ausnahme von diesem Grundsatz in Erwägung zu ziehen, kann der Auffassung des Oberversicherungsamts, daß in Fällen der vorliegenden Art der gesetzliche Vertreter des Berechtigten an dessen Stelle als Berechtigter anzusehen und persönlich zu hören sei, nicht beigepflichtet werden. In dieser Beziehung ist nach der Ansicht des Senats an dem bereits in einer Verfügung des RVA. v. 19. Mai 1914 (I 2449 II) vertretenen Standpunkt festzuhalten, der dort zutreffend mit dem doppelten Zweck des persönlichen Gehörs begründet wird, nämlich dem Berechtigten Gelegenheit zum Vorbringen seiner Anträge und Wünsche in unmittelbarer Verhandlung mit der zuständigen Stelle und dieser wieder die Möglichkeit zu geben, die Glaubwürdigkeit des Berechtigten und seinen körperlichen und geistigen Zustand durch eigene Wahrnehmung kennenzulernen. Ist nun eine Verständigung mit dem Berechtigten nicht möglich, was das Versicherungsamt in jedem einzelnen Fall zu prüfen hat, so kann das persönliche Gehör nicht stattfinden. Daraus ist aber keineswegs die Folgerung abzuleiten, daß das Einspruchsverfahren nicht durchgeführt werden könne, denn das persönliche Gehör ist nicht gleichbedeutend mit dem Verfahren, sondern bildet nur einen Teil von ihm. Um nun zu verhüten, daß der mit dem persönlichen Gehör erstrebte Zweck gegenüber Berechtigten der hier in Rede stehenden Art vollständig hinfällig wird und daß die Interessen solcher Berechtigter ganz unvertreten bleiben, wird ein Weg gesucht werden müssen, auf dem diese nachteiligen Wirkungen möglichst hintangehalten werden. Die zur Vertretung solcher Berechtigter berufene Person ist ihr gesetzlicher Vertreter, der regelmäßig vorhanden sein wird oder dessen Bestellung das Versicherungsamt gegebenenfalls herbeiführen kann. Ihn zu Worte kommen zu lassen, ist tunlichst anzustreben, wozu die §§ 1598, 1605, 1606 RVO. ausreichende Möglichkeit bieten. Die im § 1598 a. a. O. dem Versicherungsamt gegebene Befugnis, ein Gutachten in der Sache zu erstatten und hierzu Ermittlungen anzustellen, ist dahin auszulegen, daß es in das pflichtmäßige Ermessen der Behörde gestellt ist, von dieser Befugnis Gebrauch zu machen. In Fällen der vorliegenden Art wird man aber unbedenklich annehmen müssen, daß die Befugnis des Versicherungsamts zur Pflicht wird und daß die Ermittlungen in erster Linie in einer Vernehmung des gesetzlichen Vertreters zu bestehen haben werden. Diese Vernehmung kann auch im Wege des Rechtshilfeersuchens und vor dem Versicherungsamt ohne weiteres schon dann erfolgen, wenn der gesetzliche Vertreter etwa bereits in dem für das persönliche Gehör des Berechtigten angesetzten Termin erschienen ist. Der aus § 1598 RVO. hergeleiteten Erwägungen bedarf es für das Einspruchsverfahren bei der Änderung von Dauerrenten weiter nicht, da die Erstattung eines Gutachtens durch den § 1605 a. a. O. und nach § 1602 a. a. O. auch die Anstellung der erforderlichen Ermittlungen dem Versicherungsamt zwingend vorgeschrieben sind. Sollte die Vernehmung des gesetzlichen Vertreters mit erheblichen Kosten verbunden sein, die das Versicherungsamt nicht aufwenden zu können glaubt (§ 1598 a. a. O.), so wird es dies und seine Ansicht über die Notwendigkeit, eine Äußerung des gesetzlichen Vertreters des Berechtigten einzuholen, in seinem Gutachten zu erörtern haben. Es muß dann dem pflichtmäßigen Ermessen der zur Entschädigungsfeststellung berufenen Stelle nach § 1606 a. a. O. überlassen bleiben, die Äußerung herbeizuführen. In Fällen dieser Art wird unter besonderen Umständen eine schriftliche Äußerung über bestimmte Fragen genügen. Das Nichterheben dieses als erforderlich anzusehenden Beweises könnte gegebenenfalls einen Mangel des Verfahrens darstellen. Da im vorliegenden Falle ein Einspruchsverfahren überhaupt nicht stattgefunden, das Versicherungsamt insbesondere das nach § 1605 RVO. vorgeschriebene Gutachten nicht erstattet hat, leidet das Verfahren an wesentlichen Mängeln. Daher war der angefochtene Endbescheid aufzuheben und die Sache an die Berufsgenossenschaft zurückzuverweisen, die zunächst die Durchführung eines ordnungsmäßigen Einspruchsverfahrens herbeizuführen und alsdann einen neuen Endbescheid zu erteilen haben wird.

(1. Rek.-Sen. v. 8. Febr. 1922, I a 3322/20.)

Invaliden- und Hinterbliebenenversicherung.

2. Art. II G, H des Gesetzes über die anderweite Festsetzung der Leistungen und der Beiträge in der Invalidenversicherung vom 23. Juli 1921 (RGBl. S. 984). Die nach dem 2. August 1921 endgültig festgestellten Renten sind von ihrem, wenn auch beliebige Zeit zurückliegenden Beginne ab nach den durch Art. I des Gesetzes vom 23. Juli 1921 geänderten Vorschriften der RVO. zu berechnen.

Das Gesetz v. 23. Juli 1921 ist nach Art. II G im allgemeinen am 1. Okt. 1921 in Kraft getreten. Da ein Anspruch nach allgemeinen Rechtsregeln nach denjenigen Vorschriften zu beurteilen ist, die zur Zeit seiner Entstehung gelten, so würden ohne eine besondere Vorschrift die Rentensätze, die das Gesetz v. 23. Juli 1921 einführt, erst bei Ansprüchen, die nach dem 30. Sept. 1921 entstanden sind, wirksam werden. Nun ergibt aber Art. II H des Gesetzes, daß sämtliche Ansprüche, die nach dem 2. Aug. 1921 endgültig festgestellt werden, den Vorschriften des Art. I des Gesetzes unterliegen. Dabei ist kein Unterschied gemacht zwischen Leistungen, die für die Zeit vor, und solchen, die für die Zeit nach dem 1. Okt. 1921 zu gewähren sind. Daraus ist zu schließen, daß die bezeichneten Ansprüche ihrem vollen Umfange nach gemäß den neuen Vorschriften zu beurteilen sind. Das entspricht auch der bisherigen Rechtsprechung, die bei ähnlicher Rechtslage, nämlich bei der Auslegung des § 193 InvVG. und des Art. 60 EinfG. zur RVO., angenommen hat, daß die zur Zeit des Inkrafttretens dieser Vorschriften schwebenden Ansprüche in vollem Umfange nach dem neuen Rechte festzustellen waren (vgl. RevEntsch. 790, RekEntsch. 2626, Amtliche Nachrichten des RVA. 1900 S. 404 und 1913 S. 507).

Falls der Gesetzgeber die Anwendung des mehrfach erwähnten Art. I auf die Zeit v. 1. Okt. 1921 ab hätte beschränken wollen, so würde er an Stelle des allgemein gehaltenen Art. II H eine Vorschrift ähnlicher Fassung wie Art. 30 EinfG. zur RVO. haben wählen müssen, nach dem über den Zeitpunkt des Inkrafttretens der RVO.

hinaus laufende Krankenversicherungsfälle den neuen Vorschriften erst von diesem Zeitpunkte ab unterstellt werden.

Die Auslegung, zu der man hiernach gelangt, kann allerdings das auffallende Ergebnis haben, daß die erst nach dem 2. Aug. 1921 festgestellte Rente unter Umständen für einen erheblich vor diesem Tage beginnenden Zeitraum nach den neuen, um das Vielfache erhöhten Sätzen zu berechnen ist, ein Ergebnis, das gegenüber anderen, kurz zuvor nach den alten Vorschriften festgestellten Renten als unbillig empfunden werden muß. Diese Fälle sind aber in Anbetracht der Ausschlußfrist des § 1253 RVO., nach dem im Regelfalle die Rente nicht länger als auf ein Jahr rückwärts, vom Eingang des Antrags gerechnet, gewährt wird, höchst selten und können daher für die allgemeine Auslegung nicht ausschlaggebend ins Gewicht fallen.

(3. Rev.-Sen. v. 31. März 1922, II a 701/21.)

Reichs-Versorgungsgericht.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Lippmann, Berlin-Steglitz.

1. § 7, § 113 Satz 1 RVG. Anwendung des § 7, obwohl die zu seiner Durchführung zu erlassenden, bindenden Vorschriften der Reichsregierung noch nicht ergangen sind. Zahnersatz Körperersatzstück im Sinne des § 7.

Die Zulässigkeit des Rekurses wegen des Anspruchs auf Zahnersatz, der als Heilbehandlung im Sinne der §§ 4 ff. RVG. anzusehen ist, ergibt sich aus § 92 Abs. 3 des Verfahrensgesetzes, da der ursächliche Zusammenhang des Leidens mit der Dienstbeschädigung streitig ist. Es entsteht jedoch die Frage, ob über diesen Anspruch entschieden werden kann, solange die zur Durchführung des § 7 RVG. zu erlassenden bindenden Vorschriften der Reichsregierung — nach § 103 Satz 1 RVG. ist sie zum Erlaß ermächtigt — noch nicht ergangen sind. Die Frage ist vom Reichsversorgungsgericht in dem Urteil v. 17. Dez. 1920 Bd. I S. 236 Nr. 107 gelegentlich der Entscheidung, daß Versorgungsansprüche nach dem RVG. erst nach Inkrafttreten der Vorschriften und AusfBest., die zur Durchführung des RVG. zu erlassen sind, festgestellt und von den Spruchbehörden beurteilt werden können, gestreift und dem Wortlaut nach verneint worden. In dieser Entscheidung ist ausgeführt, daß das RVG. so lange gewissermaßen ein unvollständiges Gesetz (lex imperfecta) sei, bis die zur Durchführung der §§ 7, 25 Abs. 3, 28 erforderlichen Vorschriften und AusfBest. ergangen seien. Indes bezieht sich die erwähnte Entscheidung im Grunde nur auf Fälle, die beim Inkrafttreten des RVG. im Spruchverfahren schwebten, und der § 7 ist wohl der Vollständigkeit halber — anscheinend ohne nähere Prüfung — angeführt worden. Für jene Fälle lehnte das Reichsversorgungsgericht mit Recht die Anwendung des RVG. als eines unvollständigen Gesetzes ab, da ohne die inzwischen in Kraft getretene AusfVO. v. 1. Sept. 1920 und die AusfBest. v. 16. Nov. 1920 eine Festsetzung von Versorgungsgebührnissen mangels aller hierzu fehlenden Unterlagen nicht erfolgen konnte.

Für die Anwendung des § 7 RVG., insbesondere bei der Beurteilung der Frage, ob auf Gewährung von Zahnersatz vor Erlaß der nach § 103 Satz 1 RVG. zu jener Gesetzesvorschrift zu erlassenden besonderen Vorschriften der Reichsregierung, von Verwaltungs- und Spruchbehörden durch Bescheid und Urteil erkannt werden kann, trifft dies jedoch nicht zu. Zahnersatz ist ein Körperersatzstück i. S. des § 7 RVG. Er ist als eine Form der Heilbehandlung nach § 4 Abs. 2 a. a. O. auch ohne Anerkennung eines Rentenanspruchs zu gewähren, wenn dadurch eine Verschlimmerung des durch die Dienstbeschädigung verursachten Leidens verhütet wird. Diese Voraussetzungen des Anspruchs auf Zahnersatz können auch ohne Vorhandensein weiterer Ausführungsvorschriften geprüft werden. Einer besonderen Regelung über die Art und Beschaffungsmöglichkeit des Zahnersatzes bedarf es hierzu nicht. Die Verwaltungsbehörde wird sich bei Erteilung des Bescheids auf Gewährung von Zahnersatz, falls Einzelheiten hierüber nicht streitig sind, zunächst auf die Feststellung beschränken können, ob sie dem Antrag stattgibt oder nicht. Diese allgemeine Frage unterliegt daher, falls die Voraussetzungen des § 92 Abs. 3 des Verfahrensgesetzes v. 10. Jan. 1922 zutreffen, der Prüfung des Reichsversorgungsgerichts, und diese Prüfung kann unabhängig von etwaigen Durchführungsbestimmungen über Art, Umfang, Material, Zahl und Erneuerung der Ersatzstücke erfolgen. Überdies sind auch hierüber bereits in den Leitsätzen für die Versorgungsheilbehandlung (VVH.) Nr. 12 zu 5 und 6 Bestimmungen enthalten, bei denen auch die Gewährung von Zahnersatz miterwähnt ist.

Hiernach steht der Anwendung des § 7 RVG. vor Erlaß der Durchführungsbestimmungen kein Hindernis entgegen. Seine Anwendung auf eine unabsehbare Zeit hinaus auszuschalten, erscheint auch deshalb nicht gerechtfertigt, weil § 103 Satz 1 nur eine Ermächtigungsvorschrift enthält. Die Reichsregierung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes „ermächtigt", aber nicht durch Gesetz verpflichtet, die zur Durchführung des § 7 a. a. O. notwendigen Bestimmungen zu erlassen. Hätte eine zwingende gesetzliche Verpflichtung ausgesprochen werden sollen, so hätte der Wortlaut des § 103 Satz 1 RVG., wie dies in anderen Gesetzesbestimmungen der Fall ist, lauten müssen: „die Reichsregierung erläßt die zur Durchführung erforderlichen Bestimmungen". Falls die Reichsregierung daher in dem vorliegenden Falle von ihrer Ermächtigung überhaupt keinen Gebrauch machen würde, so könnten doch allein aus diesem Grunde die in Frage kommenden Gesetzesbestimmungen nicht unanwendbar bleiben. Dies kann vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sie ohne Durchführungsbestimmungen unausführbar sind. Daß das letztere hinsichtlich des § 7 nicht zutrifft, ist offenbar auch die Ansicht des Reichsarbeitsministers, der die AusfBest. zu § 7 erlassen hat, ohne abzuwarten, ob die Reichsregierung von der Ermächtigung des § 103 Gebrauch machen wird.

Überdies würde ein derartiges Verfahren in allen den Fällen, in denen Anträge auf Körperersatzstücke gestellt worden sind, eine ganz außerordentliche Härte für die Beschädigten bedeuten. Es würden ihnen, obwohl ihnen durch das RVG. seit zwei Jahren ein im Wege der gerichtlichen Entscheidung durchsetzbarer Anspruch auf Körperersatzstücke zusteht, infolge Nichterlaß der Ausführungsverordnung unmöglich gemacht werden, diesen Anspruch auf dem Wege einer Entscheidung der Spruchbehörden zu verwirklichen.

Es erscheint hiernach unbedenklich, die Anwendung des § 7 RVG. durch die Spruchbehörden schon jetzt zuzulassen.

(16. Sen. v. 19. April 1922, M 15034/21.)

2. § 31 Abs. 1 RVG. Begriff der Hilflosigkeit.

Nach § 31 RVG. wird eine Pflegezulage gewährt, solange der Beschädigte infolge der Dienstbeschädigung so hilflos ist, daß er nicht ohne fremde Wartung und Pflege bestehen kann. Die Vorschrift entspricht, abgesehen von der Bemessung der Höhe der bezeichneten Zulage, dem § 560 RVO. Dieser lautet: „Solange der Verletzte infolge des Unfalls so hilflos ist, daß er nicht ohne fremde Wartung und Pflege bestehen kann, ist die Rente entsprechend, jedoch höchstens bis zum vollen Jahresarbeitsverdienst zu erhöhen." Eine inhaltlich gleiche Vorschrift fand sich bereits im § 9 Abs. 3 GewUnfVG. Zur Auslegung dieser Vorschrift hat das RVA. in den Rekursentscheidungen v. 1. Juni und 19. Sept. 1901 (Amtliche Nachrichten des RVA. 1902 S. 181 Ziff. 1899) Stellung genommen. In der zuerst bezeichneten Entscheidung hat es sich dahin schlüssig gemacht, daß das Gesetz nicht eine nur teilweise Unterstützung durch fremde Personen meine, sondern mit dem Ausdruck „ohne fremde Wartung und Pflege nicht bestehen kann" denjenigen hohen Grad der Gebrechlichkeit und Hilflosigkeit bezeichne, bei welchem der Verletzte fast in jeder Lage und zu jeder Zeit der fortwährenden Unterstützung einer anderen Person nicht entbehren könne. In der zweiten Entscheidung ist insbesondere ausgeführt, hilflos in dem angegebenen Grade sei nicht schon jeder, der für gewisse einzelne Verrichtungen, wenn auch regelmäßig, auf fremde Hilfe angewiesen sei, sofern sich diese Hilfeleistungen ohne beträchtliche Schwierigkeiten und Aufwendungen beschaffen lassen. Bei der Übereinstimmung der hier in Betracht kommenden Vorschriften der sozialen Versicherung und des RVG., die sich nicht nur auf die Fassung, sondern offenbar auch auf ihren Sinn und den damit verfolgten Zweck erstreckt, hat der Rekurssenat bei der Auslegung des § 31 RVG. sich im wesentlichen der Auffassung des RVA. angeschlossen und hiernach angenommen, daß hilflos im Sinne dieser Vorschrift nur der ist, für dessen Pflege dauernd eine fremde Hilfskraft ganz oder in erheblichem Umfang in Anspruch genommen werden muß.

(7. Sen. v. 8. März 1922, M 11324/21.)

II. Länder.

Oberverwaltungsgerichte.

Preußisches Oberverwaltungsgericht.

1. Verstoß gegen die Beamtendisziplin. Der Vorsitzende eines Beamtenausschusses hat sich bei Wahrnehmung seiner hiermit verbundenen Aufgaben seinem dienstlichen Vorgesetzten gegenüber entsprechend seiner Stellung als Beamter zu verhalten.†)

Hatte der Bekl. als mittelbarer Staatsbeamter (Kreisausschußsekretär) ohnehin die Pflicht, allen Inhabern öffentlicher Ämter rücksichtsvolle Achtung zuteil werden zu lassen (vgl. OVG. 42, 429), so galt dies erst recht für sein Verhalten gegenüber dem zur Vertretung seines Vorgesetzten berufenen Beamten. War es daher schon durchaus ungehörig, daß er den Regierungsassessor S. von H. von vornherein darüber zur Rede stellte, in welcher Eigenschaft er ihn zu sich bestellt habe, so war es eine grobe Ungebühr, wenn er gegenüber dem

---

Zu 1. So hervorragend die rechtliche und namentlich die politische Bedeutung dieser Entsch. ist, so wenig ist doch juristisch zu ihr anzumerken, weil alle Rechtsfragen vollkommen richtig gewürdigt und entschieden sind. Beachtenswert ist zunächst die Feststellung, daß die Voraussetzungen für die Vertretung eines Beamten auch bei seiner Ortsanwesenheit vorliegen können. Wertvoll ist ferner der Nachweis, daß der nachgeordnete Beamte kein Prüfungsrecht hat, ob im konkreten Falle wirklich eine Stellvertretung in der Person seines Dienstvorgesetzten gerechtfertigt ist, hierüber vielmehr allein der Vorgesetzte bzw. sein Vertreter maßgebend zu befinden hat. Am bedeutsamsten aber ist endlich der überzeugende oberstinstanzliche Aus-

Genannten eine Besprechung ablehnte mit der Begründung, daß er in seiner Eigenschaft als Kommunalbeamter, und da der Regierungsassessor v. H. in der Sache selbst beteiligt sei, mit ihm nicht verhandeln wolle. Schon hierin liegt ein schwerer Verstoß gegen die Beamtendisziplin.

Es mag noch folgendes bemerkt werden:

Verfehlt ist es, wenn der Kl. entscheidendes Gewicht darauf legt, daß der Regierungsassessor v. H. als Vertreter des ortsanwesenden Landrats nicht habe angesehen werden können. Für die Frage, ob infolge einer Behinderung des Vorsitzenden des Kreisausschusses die Voraussetzung für dessen Vertretung vorliegt, ist es ohne Bedeutung, ob der Landrat am Orte anwesend ist. Denn selbst wenn dies der Fall ist, können — auch abgesehen von einer Erkrankung — sehr wohl die Verhältnisse derart liegen, daß der Landrat infolge einer Inanspruchnahme durch einzelne Dienstgeschäfte zur Wahrnehmung seines sonstigen Dienstes außerstande ist, und daß deshalb seine Vertretung bis zum Aufhören der hierdurch eingetretenen Behinderung hinsichtlich derjenigen Geschäfte erfolgen muß, für welche die Behinderung besteht. Auch ist der Landrat in der Lage, ein für allemal Geschäfte zu bezeichnen, an deren Wahrnehmung er behindert ist, und die deshalb von seinem Vertreter zu erledigen sind. Ob im einzelnen der Fall gegeben ist, in dem eine Vertretung zu erfolgen hat, ist allein von dem Vorsitzenden des Kreisausschusses oder auch unter Umständen von dessen ein für allemal bestellten Vertreter zu entscheiden. Den Kreiskommunalbeamten kann dagegen nicht das Recht zugestanden werden, ihrerseits etwa zu prüfen, ob ein Fall der Behinderung des Vorsitzenden des Kreisausschusses vorliegt. Die Inanspruchnahme eines solchen Prüfungsrechtes durch die Kreiskommunalbeamten würde zur Auflösung jeder geordneten Verwaltung führen, da ein Kreiskommunalbeamter es danach in der Hand hätte, mit der einfachen Erklärung, er halte die Voraussetzung für eine Vertretung des Vorsitzenden des Kreisausschusses nicht für gegeben, auch in einem dringenden Falle die Befolgung der Anordnungen des Vertreters abzulehnen. Es kann auch nicht gefordert werden, daß in jedem einzelnen Falle von dem Eintritt der Behinderung des Vorsitzenden des Kreisausschusses durch diesen den Kreiskommunalbeamten Mitteilung gemacht werden müßte, um sie zur Befolgung der dienstlichen Weisungen des Vertreters zu verpflichten. Die Aufstellung einer solchen Forderung konnte namentlich im Falle des plötzlichen Eintritts einer Behinderung in den wichtigsten und dringendsten Fällen zu unhaltbaren Zuständen führen.

Nicht minder abwegig ist die Auffassung des Kl., er nehme als Vorsitzender des Beamten- und Angestelltenausschusses eine Stellung ein, die mit seiner Beamtenstellung nichts zu tun habe. Dabei übersieht er vollkommen, daß er gerade nur in seiner Stellung als Beamter Vorsitzender des Beamten- und Angestelltenausschusses war, und daß er demnach bei einer Unterredung, zu der er von einem Vorgesetzten als Vorsitzender jenes Ausschusses berufen war, dem Vorgesetzten als Beamter gegenüberstand und sich demgemäß zu verhalten hatte, aber nicht glauben durfte, die Stellung als Vorsitzender des Beamten- und Angestelltenausschusses gebe ihm einen Freibrief für sein disziplinwidriges Benehmen gegenüber dem Vorgesetzten.

(I. Sen., Entsch. v. 22. Sept. 1921, I A 8, 20, PreußVerwBl. 43, 202.)

2. Vereine, welche Erwerbszwecken dienen, fallen nicht unter die Bestimmung der Ziffer 5 des § 1 des EinkStG., betreffend die subjektive Steuerpflicht.†)

§ 1 Ziff. 5 EinkStG. will, wie aus der Entstehungsgeschichte hervorgeht und bei Strutz, Großer Kommentar, 8. Aufl., zu § 1, Anm. 46, S. 96, des näheren ausgeführt ist, die Konsumvereine treffen, d. h. Vereine, die ihren Mitgliedern den billigen Bezug von Lebensbedürfnissen und hauswirtschaftlichen Gegenständen durch gemeinschaftlichen Einkauf ermöglichen wollen. Die Vereine dürfen also nicht Erwerbszwecken dienen. Nach § 1 der Statuten der Gesellschaft verfolgt die Gesellschaft aber den Zweck, „die ihr gehörige ... Stadtbrauerei mit Pertinenzien durch gemeinschaftlichen Betrieb und Verwaltung hochmöglichst auszunutzen". Daraus erhellt, daß der Verein die Brauerei gewerbsmäßig, d. h. zum Zwecke des Erwerbes betreibt, und daß es sich somit um keinen Konsumverein, sondern um eine Erwerbsgesellschaft handelt. Solche sind aber nur steuerpflichtig in der Form der im § 1 Ziff. 4 und 6 a. a. O. aufgeführten Gesellschaften.

(VII. Sen., Entsch. v. 28. Okt. 1919, Rep. Nr. VII, E St. 1—5, 19, PreußVerwBl. 42, 571.)

3. Der Schankwirtschaftsbetrieb eines Vereins i. S. des § 33 Abs. 5 GewO. ist genehmigungspflichtig, auch wenn der Ausschank nicht gewerbsmäßig betrieben wird.

Nach den durch die Nov. v. 6. Aug. 1896 (RGBl. 685) eingefügten Abs. 5 und 6 des § 33 der RGewO. finden (Abs. 5) die Bestimmungen dieses Paragraphen auf Vereine, welche den gemeinschaftlichen Einkauf von Lebens- und Wirtschaftsbedürfnissen im großen und deren Absatz im kleinen zum ausschließlichen oder hauptsächlichen Zwecke haben, einschließlich der bereits bestehenden, auch dann Anwendung, wenn der Betrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt ist, und (Abs. 6) können ferner die Landesregierungen anordnen, daß die Bestimmungen des § 33, mit Ausnahme derjenigen, in Abs. 2 unter b, auch auf andere Vereine, einschließlich der bereits bestehenden, selbst dann Anwendung finden, wenn der Betrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt ist. Der letzteren Bestimmung entsprechend hat der Minister des Innern in der Bek. v. 27. Dez. 1896 (MinBl. der inneren Verw. 1897, 12) angeordnet, daß der § 33 Abs. 1, 2, 3a und 4 der RGewO. — abgesehen von den militärischen Kasinos und Kantinen, deren Betrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt ist — auf alle nicht bereits unter Abs. 5 fallenden Vereine Anwendung finden solle (vgl. auch Ziff. 46 der AusfAnw. zur RGewO. v. 1. Mai 1904, Beil. 9 des MinBl. der Handels- und Gewerbeverw. S. 123 ff.). Danach unterliegt der hier streitige Ausschank des klagenden Gesellenhospitiums der Genehmigungspflicht, wenn es sich dabei um den Ausschank eines Vereins i. S. des § 33 Abs. 6 und der Bek. v. 27. Dez. 1896 handelte, und zwar auch dann, wenn der Ausschank nicht gewerbsmäßig, also ohne Gewinnabsicht betrieben wurde (vgl. Urteil v. 12. Dez. 1912, PrVerwBl. Nr. 34, 753 und Urteil v. 17. April 1916, OVG. 71, 394 ff., 396).

Der Annahme der Genehmigungspflicht steht es nicht entgegen, daß das Hospitium und der Gesellenverein bereits seit der Mitte des vorigen Jahrhunderts bestanden und seitdem unbeanstandet den jetzt streitigen Ausschank betrieben haben; denn der durch die Nov. v. 6. Aug. 1896 eingeführte § 33 Abs. 6 der RGewO. bestimmt ausdrücklich, daß er auf bereits bestehende Vereine Anwendung finde; er hat sich also rückwirkende Kraft beigelegt und ist deshalb auch auf solche Schankbetriebe von Vereinen anzuwenden, die vor Erlaß der genannten Novelle bestanden und bis dahin, als nicht gewerbsmäßig ausgeübt, der Genehmigungspflicht nicht unterlagen.

Zu Unrecht beruft sich der Kl. weiter darauf, daß er die Genehmigung aus § 33 Abs. 6, wenn sie notwendig sei, längst durch Ersitzung erlangt habe, oder daß sie ihm längst stillschweigend erteilt sei. Durch Ersitzung können polizeiliche Genehmigungen überhaupt nicht erlangt werden, da sie einen besonderen Verwaltungsakt, eben die Erlaubnis der zuständigen Behörde, voraussetzen (vgl. v. Landmann, RGewO., 7. Aufl. Bd. I, 372 Anm. 5h zu § 33). Es braucht hier nicht erörtert zu werden, ob polizeiliche Erlaubnisse und Genehmigungen grundsätzlich nicht stillschweigend, sondern nur ausdrücklich erteilt werden können und ob für sie auch die Schriftform zu fordern ist (vgl. dazu Lagenstein, Die Gewerbepolizeierlaubnis in den Abh. aus dem Staats-, Verwaltungs- und Völkerrecht, X. 2. Tübingen 1912, S. 106, 107); denn jedenfalls bedarf es für gewerbepolizeiliche Genehmigungen, die, wie die Schankkonzession gemäß § 114 des ZustG., auf Grund eines besonderen Verfahrens durch die Verwaltungsbeschlußbehörden, gegebenenfalls die Verwaltungsgerichte, erteilt werden, einer ausdrücklichen Erklärung, und zwar in der Form, in der die sonstigen Entscheidungen dieser Behörden abzugeben sind, nämlich entweder in Schriftform oder durch mündliche Verkündung in einem hierzu bestimmten Termine. Für die Schankkonzessionen insbesondere, schrieb schon die Kabinettsorder v. 7. Febr. 1835 in betreff des Kleinhandels mit Getränken auf dem Lande und des Gast- und Schankwirtschaftsbetriebs überhaupt in allen Teilen der Monarchie (Rönne, Gewerbepolizei Bd. II S. 151) die Erteilung eines Erlaubnisscheins, also die Schriftform vor. Der § 55 der Preuß. allgem. GewO. v. 17. Jan. 1845 (GS. 41) verwies auf diese Bestimmung und § 33 der RGewO. enthält in dieser Beziehung keine Änderung (vgl. auch Ziff. 48 der AusfAnw. v. 1. Mai 1904 zur RGewO.).

Betrieb der Kl. aber hiernach einen gemäß § 33 RGewO. genehmigungspflichtigen Ausschank, ohne die dazu erforderliche Ge-

---

spruch, daß das dienstliche Unterordnungsverhältnis eines Beamten unter die vorgesetzte Dienststelle völlig unberührt geblieben ist durch die neueren administrativen Bestimmungen über die Beamtenausschüsse oder Beamtenräte. Die Beamten haben durch diese Einrichtung eine wichtige Bereicherung ihrer Rechte erfahren, ohne aber irgendeine Verminderung oder Abschwächung ihrer dienstlichen Pflichten daraus herleiten zu können. Die aus dem Beamtenverhältnis entspringenden Pflichten der Beamten zu vermindern oder abzuschwächen, war keineswegs die Absicht und ist auch keineswegs die Rechtswirkung jener neuen Verwaltungseinrichtung. Die einwandfreie Klarstellung dieser Rechtslage ist schon für die gegenwärtigen Verhältnisse äußerst dankenswert, aber auch rechtspolitisch von besonderer Bedeutung; daß überhaupt Zweifel hierüber auftauchen konnten, begründet den Wunsch, in der bevorstehenden gesetzlichen Regelung der Beamtenausschüsse die durch die Entsch. geklärte derzeitige Rechtslage ausdrücklich verankert zu sehen, damit kein Zweifel mehr darüber möglich ist, daß die Beamtenausschüsse der dienstlichen Unterordnung und der bewährten Beamtendisziplin wenigstens rechtlich keinen Abbruch tun können. Es wäre höchst verhängnisvoll, wenn auch diese Disziplin erschüttert und damit ein weiterer Pfeiler der ohnehin schon bedenklich geschwächten Staatsautorität untergraben würde.

Prof. Dr. Friedrich Giese, Frankfurt a. M.

Zu 2. Die Entsch. trifft nach Wortlaut und Absicht des Gesetzes zweifellos zu, so befremdlich es für unser viel fiskalischer gewordenes Empfinden auch ist, daß Konsumvereine steuerpflichtig, Erwerbsvereine steuerfrei gewesen sind.

RA. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

nehmigung erhalten zu haben, so war der Polizeipräsident gemäß § 15 Abs. 2 RGewO. berechtigt, den Betrieb zu untersagen und gegebenenfalls zu verhindern, also gegebenenfalls die zwangsweise Einstellung des Betriebs anzudrohen. Daß er zuvor andere Zwangsmittel hätte anwenden müssen, ist nirgends vorgeschrieben. Unmittelbarer Zwang darf angewendet werden, wenn die Anordnung ohne einen solchen unausführbar ist. Die Frage, ob diese Voraussetzung vorliegt, bewegt sich überwiegend auf dem Gebiete der Notwendigkeit der Maßregel, deren Beurteilung dem Verwaltungsrichter entzogen ist (vgl. Urteil v. 24. Sept. 1909, PrVerwBl. 32, 346, 349). Inwiefern das Vorgehen des Polizeipräsidenten auf Willkür oder Schikane beruhen soll, ist nicht ersichtlich. Der Polizeipräsident hat jene erst erlassen, nachdem er dem Kl. seine Rechtsauffassung mitgeteilt und dieser sich geweigert hatte, die erforderliche und von ihm verlangte Genehmigung gemäß § 33 a. a. O. nachzusuchen. Auch ist von der Durchführung der Verfügung bis zur Entscheidung in dem vorliegenden Streitverfahren abgesehen worden. War aber die Einholung der Genehmigung, wie dargelegt ist, notwendig, so war es nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht des Polizeipräsidenten, die Beseitigung des ungesetzlichen Zustandes zu verlangen, und er konnte nicht aus dem Grunde davon Abstand nehmen, weil er ihn, aus welchen Gründen immer, bisher geduldet hatte.

(OVG., III. Sen., Entsch. v. 27. Okt. 1921, III A 16/21, Preuß. VerwBl. 43, 335.)

4. Wertzuwachssteuer — Geldentwertung.†)

Der Kl. hatte den Anspruch auf Freistellung von der Steuer allein darauf gegründet, daß unter Berücksichtigung der neuzeitlichen Geldentwertung ein steuerpflichtiger Zuwachs nicht vorliege.

Diese Annahme ist rechtsirrig.

„Nach dem Zuwachssteuergesetze v. 14. Febr. 1911 wird der Zuwachs besteuert, der sich bei Anwendung der einzelnen Vorschriften dieses Gesetzes als ein steuerpflichtiger ergibt (vgl. die im Jahrbuche des Steuerrechts 1920 S. 204 angezogenen Entsch. des OVG.). Die gegenteiligen Ausführungen des Kl., „die ratio legis sei allein aus § 1 Abs. 1 ZuwStG. zu entnehmen, und danach könne als steuerpflichtiger Wertzuwachs lediglich der Gewinn gelten, der als ein unverdienter dem Veräußerer in den Schoß gefallen sei," verkennen die Bedeutung dieses Paragraphen. Aus dem gesamten Aufbau und den Einzelnormen des Zuwachssteuergesetzes folgt, daß im § 1 Abs. 1 lediglich eine den Begriff des Wertzuwachses allgemein umgrenzende Beschreibung gegeben, im übrigen aber aus den weiteren Gesetzesvorschriften herzuleiten ist, was danach als steuerpflichtiger Zuwachs angesprochen werden muß. Nach dieser Richtung bestimmt nun grundlegend der hinsichtlich seines Wortlauts und seiner rechtlichen Bedeutung jeden Zweifel ausschließende § 8 Abs. 1: „als steuerpflichtiger Wertzuwachs gilt der Unterschied zwischen dem Erwerbspreis und dem Veräußerungspreise". Das Zuwachssteuergesetz besteuert hiernach nicht einen persönlichen Gewinn des Grundstücksveräußerers, sondern ausschließlich den objektiven Wertzuwachs des Grundstücks, wie er sich durch die Gegenüberstellung jener Preise (unter Vornahme der gesetzlichen Hinzurechnungen und Abzüge) ergibt. Es kann deshalb auch vorkommen, daß eine Zuwachssteuer zu entrichten ist, obwohl der Veräußerer keinen Gewinn erzielt, vielmehr einen Verlust erlitten hat (vgl. die im Jahrbuche des Steuerrechts 1921 zu § 1 ZuwStG. unter „Begriff des Zuwachses" angezogenen Entsch. des Gerichtshofs und die bei Kloß, Rechtspr. in Reichssteuersachen 1920 S. 150 zu Ziff. 3 hervorgehobene Entsch. des Thür. OVG. v. 1. März 1916, Jahrb. 1916 S. 37).

Hieran wird auch durch die Abs. 2, 3 des § 8 nichts geändert, wonach zu dem in einer bestimmten Summe ausgedrückten Preise noch der Betrag (Wert) gewisser Leistungen hinzuzurechnen ist, die ihrer Natur nach sich auf den Preis für die Grundstücksübereignung beziehen und eine weitere Gegenleistung für letztere bilden. Einer eingehenderen Stellungnahme zu diesen Bestimmungen und derjenigen des § 11, daß bei dem Fehlen eines Preises der Grundstückswert an dessen Stelle tritt, sowie zu den §§ 14 ff. über Hinzu- und Abrechnungen bedarf es jedoch nicht für die Entscheidung der hier allein in Betracht kommenden Streitfrage, ob für die Berechnung des steuerpflichtigen Wertzuwachses „die Geldentwertung berücksichtigt werden muß, die in dem gesunkenen Markwert ihren Ausdruck findet."

Die Entscheidung, ob der Entwertung des Geldes bei einem gemäß §§ 8 ff. zu ermittelnden Zuwachs irgendwelche steuerrechtliche Bedeutung beigelegt werden kann, hängt allein von der Frage ab, ob als Preis für die Einstellung in die Steuerberechnung die ziffermäßig in Mark vereinbarte und bei Preissurrogaten in Mark umzusetzende Gegenleistung (für die Eigentumsübertragung) mit den so festgelegten ziffermäßigen Beträgen zu berücksichtigen ist oder ob an Stelle der letzteren andere Beträge einzustellen sind, die dem jeweiligen „Geldwert" entsprechen. Diese Frage kann nach dem bestehenden Rechte nur im Sinne der ersten Alternative beantwortet werden.

Zunächst muß die neuerdings vielfach üblich gewordene Bezeichnung „Gold-Papiermark" als eine den Rechtsverkehr irreleitende gelten. Es gibt weder eine Gold- noch eine Papiermark im Rechtssinne, vielmehr lediglich die „Mark" als das alleinige gesetzliche Zahlungsmittel im Deutschen Reiche. Mit der Bezeichnung „Gold-Papiermark" will und kann der wirtschaftliche Verkehr nur zum Ausdrucke bringen, daß der innere Wert dieses Zahlungsmittels gegen früher ein wesentlich anderer, geringerer geworden ist. Solcher Innenwert, der seine Auswirkung in der einem steten Wechsel unterworfenen Kaufkraft des Zahlungsmittels findet, ist indessen völlig bedeutungslos gegenüber der Tatsache, daß das Zahlungsmittel, die Mark, gesetzlich das gleiche geblieben ist. Die inneren Wertunterschiede des Zahlungsmittels im Verhältnisse früherer Zeiten zur Neuzeit haben zwar die notgedrungene wirtschaftliche Folge, daß im Verkehre mit diesen Unterschieden gerechnet wird; solange aber eine Geldwährung und das mit ihr verbundene Zahlungsmittel eine gesetzliche Änderung nicht erfahren haben, ist jede rechtliche Möglichkeit ausgeschlossen, die im Verkehre zur wirtschaftlichen Notwendigkeit gewordene Berücksichtigung innerer Wertveränderungen des Geldes bei einem Steuergesetze zu beachten, das für die Gegenüberstellung von Preisen ausschließlich die in Markwährung vertraglich bestimmten oder zu bestimmenden ziffermäßigen Beträge als Vergleichsgrößen normiert. Erst dann, wenn eine bislang fehlende gesetzliche Änderung der Währung oder ohne solche eine gesetzliche Regelung erfolgt ist, die allgemein oder in den Sonderfällen der Ermittelung gewisser Preisunterschiede einen bestimmten Wertausgleich ungleich gewordener Innenwerte des gleichen Zahlungsmittels vorsieht, würde die Möglichkeit geschaffen sein, auch für die gemäß § 8 gebotene Zuwachsermittelung die Beträge der geänderten Währung oder andere als die ziffermäßigen Preissummen einzustellen. Nach dem jetzigen Stande der Gesetzgebung, derzufolge eine andere Währung gesetzlich bisher nicht eingeführt ist — mag auch im Wirtschaftsverkehre mit einer tatsächlichen Währungsänderung gerechnet werden —, kann für die Steuerbemessung ebenso wie für die Steuerzahlung nur der eine Maßstab — die Mark — in Betracht kommen. Mit ihm allein müssen „alle Werte und Bewertungen innerhalb der Steuerveranlagung gemessen werden". Im Anschlusse hieran ist mit Recht

---

Zu 4. A. Auf den gleichen Standpunkt mit inhaltlich fast gleichen Erwägungen hat sich neuerdings auch der BayVGH. gestellt. Entsch. v. 6. März 1922 s. Allg. Steuer-Rundschau, 5. Jg., Nr. 9 S. 447. OVGR. Dr. Pape, Berlin-Wilmersdorf.

B. Das Urteil nimmt zu einer hervorragend „aktuellen" Frage Stellung, zu der Berücksichtigung des schwankenden Geldwerts im Steuerrecht. Dabei tritt dieses vielseitige und komplizierte Problem hier in eine besondere Beleuchtung durch die Zuspitzung auf den speziellen „Wertzuwachs" bei einem einzelnen Gegenstande, einem Grundstück. Das OVG. erkennt an, daß vom rein wirtschaftlichen Standpunkt aus die Nichtbeachtung der Verschiedenheit im inneren Werte der deutschen Reichsmark unbefriedigend und sogar für die Mehrzahl der Veranlagungen zur Wertzuwachssteuer durchaus unbillig ist. Es lehnt gleichwohl nach geltendem Recht die Berücksichtigung ab. Soweit § 8 WertZuwStG. (und die gleichlautende Bestimmung in den örtlichen Steuerordnungen) in Frage steht, erscheint der Standpunkt des OVG. unangreifbar und seine Begründung überzeugend. Aber auch die weiteren Ausführungen des Urteils zu den Versuchen, aus allgemeinen Erwägungen zu einer Auflösung des auf positiven Vorschriften beruhenden technischen Begriffs des „Wertzuwachses" in den Teil, der auf Geldentwertung beruht, und den übrigen, aus anderen Gründen hergeleiteten Teil zu gelangen, müssen als zutreffend erachtet werden und zeichnen sich durch eine an sich klare und dem Leben durchaus nicht fremde Erfassung des Problems aus. Wir leiden im Steuerrecht — und auch in anderen Gebieten des öffentlichen Rechts — gerade genug an „Generalklauseln" aller Art und können eine weitere, uferlose Aufgabe fester Begriffsgrundlagen durchaus entbehren. Denn mit Recht hebt das OVG. auch die Kehrseite hervor, die bei allen derartigen, gegen das Gesetz verlangten Erleichterungen nur zu oft vergessen wird: es muß dann auch jedes Steigen des Geldwertes zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt und eine Abgabe erhoben werden, wenn der erzielte Verkaufspreis geringer oder nicht höher als der Einkaufspreis war, der innere Wert der Mark gegenüber dem Erwerbszeitpunkt aber gestiegen ist. Damit soll aber durchaus nicht anerkannt werden — und auch das OVG. tut dies nicht —, daß nun etwa der gegenwärtige Standpunkt besonders der Zuwachsbesteuerung richtig sei. Im Gegenteil, es ist höchste Zeit, daß hier der Gesetzgeber eingreift und dafür Sorge trägt, daß nicht der durch bloße Änderung des Geldwerts hervorgerufene Scheingewinn besteuert wird. Ordnungen, wie sie viele preußische Gemeinden erlassen haben, die bis zu 55% des Wertzuwachses wegnehmen unter stärkster Beschneidung aller im Gesetz v. 14. Febr. 1911 selbst noch vorgesehenen Erleichterungen dürften selbst dem nicht erträglich sein, der an sich auf dem Standpunkt einer Wegnahme des „unverdienten Wertzuwachses" bei Grundstücken steht (die Ausländerkäufe bieten dazu gegenwärtig allerdings ein ganz besonderes Material). Es braucht dabei auch nicht auf eine allgemeine Regelung des Problems der Geldentwertung im Steuerrecht gewartet zu werden; vielmehr sind für die besondere Behandlung bei der Grundwertzuwachssteuer brauchbare Vorschläge bereits gemacht (vgl. z. B. Odenkirchen im Preuß. VerwBl. 1922, 401 ff.).

RA. Dr. Lion, Berlin.

in der Abhandlung von Pistorius (Geldentwertung und Steuergesetzgebung, Allgemeine Steuerrundschau 1922 S. 234/6) der Schluß gezogen: „müßt man aber alle Steuern und Steuerbewertungen nach der Mark, so ist auch der sogenannte indirekte Wertzuwachs steuerlicher Wertzuwachs" (vgl. im übrigen Baak im PreußVerwBl., Jg. 1922, S. 183 ff.; v. Blume in Nr. 2 der Bodenreform v. 20. Jan. 1922; Pape in der DSteuerZ. 1921 S. 209, besonders S. 212 Abs. 1, 2; dagegen Capellmann in der DWirtschZ. 1921 S. 338, 355).

Daß dieses Ergebnis vom rein wirtschaftlichen Standpunkt als unbefriedigend und für die Mehrzahl der Veranlagungen zur Zuwachssteuer als durchaus unbillig anzusprechen ist, bedarf keiner besonderen Erörterung. Es ist aber, wie dargelegt, eine unabweisbare Folge der Vorschrift des § 8 und des Fortbestandes der deutschen Markwährung.

Dabei mag nicht unerwähnt bleiben, daß, wenn eine Berücksichtigung des inneren Wertes der Mark, nämlich deren Kaufkraft, schon nach bestehendem Rechte für möglich gehalten würde, um den Tiefstand jenes Wertes gegenüber seinem früheren Hochstande zum Ausgleiche zu bringen, dann solche auch bei einer umgekehrten Progression zugelassen werden müßte.

Würde nach einem für das Deutsche Reich siegreichen Kriege und einem danach eingetretenen Aufschwung aller wirtschaftlichen Verhältnisse die Mark in ihrer Kaufkraft eine erhebliche Steigerung erfahren haben, so müßte folgerichtig solche Wertsteigerung gegenüber einem früheren Tiefstande zur Einstellung wesentlich niedrigerer Beträge als deren Nennziffern für die in die Neuzeit fallenden Veräußerungspreise und somit zu einer erheblich höheren Steuerbelastung führen. Dieses Ergebnis würde in steuerlicher Hinsicht mindestens ebenso unbefriedigend sein, als es sein Gegenstück ist, das hier allein den Gegenstand der Entscheidung bildet. Die mit der ausschließlichen Berücksichtigung der in Mark ausgedrückten Preise verbundene Härte gegenüber den Steuerpflichtigen kann nicht zur Außerachtlassung der gesetzlichen Zwangsnormen führen. An das Gesetz ist der Richter auch dann gebunden, wenn er der Überzeugung ist, daß das Gesetz, wie es nicht zu selten gerade bei Steuergesetzen der Neuzeit zutrifft, bei seiner Anwendung zu Härten, Unbilligkeiten und Theorien führt, die Begriffswidrigkeiten enthalten und allein beseitigt werden könnten, wenn das Gesetz nicht ausgelegt, sondern in einem mit dem Wortlaute seiner Bestimmungen unvereinbaren Sinne angewendet und damit zugleich in ein anderes umgestaltet würde.

Verfehlt ist hierbei auch der von den Vertretern der gegenteiligen Auffassung für deren Richtigkeit betonte Hinweis auf § 4 AbgO., wonach bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwickelung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Wird auch die Auslegungsregel des § 4 im Hinblick darauf, daß ihr Inhalt lediglich einem schon früher gültigen allgemeinen und anerkannten Grundsatze gesetzlichen Ausdruck verleihen sollte, für Zuwachssteuern angewendet, auf die sonst die Abgabenordnung im allgemeinen keine Anwendung findet (§ 1 Abs. 2 daselbst in Verbindung mit dem Finanzgesetze v. 3. Juli 1913), so kann doch auch sie nicht zu einer Umgestaltung grundsätzlicher Normen des Zuwachssteuergesetzes führen. Der Auslegungsgrundsatz des § 4 gipfelt darin, daß „dort, wo der Wortlaut des Steuergesetzes hierzu Raum bietet oder der Umfang des ihm unterfallenden Sachbestandes flüssig erscheint, Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse und Verkehrsanschauungen zu berücksichtigen sind" (siehe Mrozek, Handbuch des Steuerrechts, Abt. I Bd. 1 AbgO. S. 18 Anm. 2 Abs. 2). Keine dieser Alternativen ist gegeben, da nach den geschilderten Darlegungen § 8 ZuwStG. eine unzweideutig klare Bestimmung enthält.

Unverwertbar sind hier ferner die in der neuerlichen Rechtsprechung des Reichsgerichts in Zivilsachen für schuldrechtliche Vorgänge vertretenen Grundsätze (JW. 1921, 875 ff.; Warneyer 1921, 13, 14, 19, 84), die in der Auslegung des Parteiwillens wurzeln. Ihre Übertragung auf steuerrechtliche Vorgänge ist begrifflich und gesetzlich ausgeschlossen. Bei Anwendung der Steuergesetze und der in ihnen niedergelegten steuerlichen Zwangsnormen kann von einem Parteiwillen und dessen Erforschung unter Beachtung veränderter Umstände keine Rede sein. Hierin liegt die rein begriffliche Verschiedenheit. Die gesetzliche Abweichung liegt in der vom Rechte gewährleisteten Bewegungsfreiheit auf schuldrechtlichen Gebieten, insbesondere hinsichtlich der Regelung des Umfanges gegenseitiger Rechte und Pflichten gegenüber den eine unbedingte Beachtung und Anwendung erheischenden Vorschriften der den öffentlich-rechtlichen Steueranspruch regelnden Steuergesetze. Sie sind kein Spiegelbild des Obligationenrechts.

Verfehlt würde es weiterhin sein, aus dem § 16 ZuwStG. und dessen Entstehungsgeschichte andere Grundsätze hinsichtlich der Bedeutung des § 8 als die vorstehend erörterten herleiten zu wollen. Von der Erwägung ausgehend, daß bei Grundbesitz die Werterhöhung außer auf der Eigentätigkeit des Besitzers und seiner Aufwendungen an Kapital auch auf einer Anzahl allgemeiner Umstände beruht, ist es als billig empfunden, zu diesen allgemeinen Verhältnissen auch ein Sinken des Geldwertes zu rechnen und deshalb dem Erwerbspreise für jedes Jahr des für die Steuerberechnung maßgebenden Zeitraums gewisse Prozentsätze hinzuzurechnen (vgl. zu § 16 Komm.-Ber. I S. 75; s. Lion, ZuwStG. S. 170 unten; Cuno S. 222 Vorbem. A). Hieraus folgt jedoch nur, daß neben anderen Umständen auch die Geldwertschwankungen für den Erlaß der Bestimmungen des § 16 maßgebend gewesen sind, nicht aber, daß das Gesetz darüber hinaus solchen Schwankungen zugleich bei Feststellung des Veräußerungspreises, entgegen seinen sonstigen Vorschriften, Rechnung getragen wissen will. Wenn auch der Gesetzgeber bei Schaffung des Zuwachssteuergesetzes eine Geldentwertung, wie sie die veränderten Zeitverhältnisse mit sich gebracht, nicht hat voraussehen können und deshalb Wertschwankungen in geringer, im Geldverkehr unausbleiblicher Spannung allein bei dem § 16 berücksichtigt hat, so ist diese Tatsache mangelnder Voraussehbarkeit nicht geeignet, als Grundlage einer möglichen Gesetzesauslegung dahin zu dienen, daß bei sehr erheblichen Schwankungen zugleich eine Preisumwertung geboten sei, die das Gesetz nicht vorsieht. Eine Beachtung solcher Wertänderungen würde überdies, ganz abgesehen von obligatorischen Schuldverhältnissen, eine gebieterische Notwendigkeit bei allen Steuergattungen sein, bei denen Preis- oder Wertunterschiede insbesondere für die Ermittelung eines Vermögenszuwachses steuerrechtliche Bedeutung haben. Auf letzterem Gebiet ist dies mit Recht bereits vom RFH abgelehnt worden. In dessen Entsch. v. 20. Juli 1921 (III A 128, 21, RFH. 6, 227, siehe Mrozek, DSteuerBl. 1922, 196) ist ausgeführt, daß nach Lage der Gesetzgebung bei der Ermittelung des Vermögenszuwachses (§ 3 KriegsAbgG. v. VermZuw. v. 10. Sept. 1919) sowohl bei dem Anfangs- wie auch bei dem Endvermögen nur der jeweilige Zeitgeldwert am Stichtage zugrundegelegt werden könne und die in der Zwischenzeit eingetretene Geldentwertung und deren Folge weder zu einer Heraufsetzung der Werte des Anfangsvermögens noch zu einer Herabsetzung des Wertes des Endvermögens oder zu einer sonstigen Abänderung des Unterschieds zwischen Anfangs- und Endvermögen dienen könne. Dabei mag nicht unerwähnt bleiben, daß auch der erkennende Senat in seinem Urteile v. 10. Mai 1921 — VII C 1, 21 —, in dem hervorgehoben ist, daß eine Wertzuwachssteuerordnung, die die Steuersätze gegen früher erhöht, der Genehmigung des Oberpräsidenten unterliegt, bereits ausgesprochen hat: auch der Hinweis des Bekl. auf die inzwischen eingetretene Geldentwertung sei nicht geeignet, zu einer anderen Sachbeurteilung zu führen.

Daß im übrigen auch bei Schuldverhältnissen nur durch gesetzliche Maßnahmen eine Abhilfe möglich sein würde, ist in der Abhandlung von Mügel, „Gesetzliche Maßnahmen aus Anlaß der Geldentwertung . . .", JW. 1921, 1269 ff., eingehend dargelegt worden.

Der Anlauf, durch gesetzgeberische Maßnahmen bei den in Vorbereitung befindlichen Gesetzen über die Besteuerung des Vermögenszuwachses der Nachkriegszeit und eine Vermögenssteuer eine Art Indexziffer zu schaffen, um bei Gegenüberstellung ziffermäßiger Beträge früherer Zeiten mit Beträgen der Neuzeit unter Berücksichtigung des inneren Wertes der Mark zu den in Betracht kommenden verschiedenen Zeiten zu kommensurablen Wertgrößen zu gelangen, ist bereits gemacht worden (s. Mrozek a. a. O. 195 ff., 201; ferner Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über eine Abgabe vom Vermögenszuwachs aus der Nachkriegszeit, Drucks. d. Reichstags I. Wahlperiode 1921 Nr. 2864 S. 10/11 und zu Nr. 2862—2864 S. 4, 5; vgl ferner Drucks. d. Reichstags Nr. 3729 I. Wahlperiode 1920/22 S. 4 zu § 5 des Entw. eines VermZuwStG. — Bericht des 11. Ausschusses — sowie Erlaß der Minister des Innern und der Finanzen v. 17. Dez. 1921 über kommunale WertZuwStO., MinBl. für die preußische innere Verwaltung 1921 S. 413).

Die Entscheidung des Bezirksausschusses unterlag hiernach der Aufhebung.

Bei freier Beurteilung mußte die Klage abgewiesen werden."

(VII. Sen., Entsch. v. 14. März 1922, VII C 106/21.)

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von Senatspräsident a. D. v. Morhart, München.

Zur Reichsgewerbeordnung.

1. Zu § 35 Abs. I, III RGO.†)

Die Unverlässigkeit nach § 35 Abs. I, III RGO. kann auch aus Tatsachen gefolgert werden, welche sich nicht in oder bei Ausübung des zu untersagenden Gewerbebetriebs selbst ereignet haben.

(II. Sen., 14. Okt. 1921, Nr. 74/21.)

2. Zu § 33 Abs. II Z. 1 RGO.†

Für die Versagung der Erlaubnis können nicht bloß Bestrafungen, sondern auch sonstige gegen den Nachsuchenden hinreichend festgestellte Tatsachen in Betracht gezogen werden. Diese Tatsachen

---

†) Zu 1 u. 2. Die Entscheidung § 33 II Ziff. 1 GO. unterstreicht nur den Gesetzestext. Denn der weiß nichts von „Bestrafung", sondern von „Tatsachen", die die Annahme rechtfertigen, daß der Antragsteller das Gewerbe zur Förderung der Völlerei, des verbotenen Spiels, der Hehlerei oder der Unsittlichkeit mißbrauchen werde. Ich möchte formulieren: jede Bestrafung ist eine Tatsache, aber nicht jede Tatsache braucht zur Bestrafung zu führen — auch wenn ihr Tatbestand, was sicher nicht immer der Fall ist, dazu aus-

müssen nicht gerade Handlungen sein, vielmehr können auch sonstige tatsächliche Umstände und Verhältnisse berücksichtigt werden. Um die Annahme eines voraussichtlichen Mißbrauchs zu rechtfertigen, sind jedoch nach § 33 Abs. II Ziff. 1 RGO. Tatsachen notwendig; bloße Vermutungen oder Befürchtungen genügen nicht.

(II. Sen., 16. Dez. 1921, Nr. 52/21.)†)

Thüringisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von Oberverwaltungsgerichtsrat Dr. Knauth, Jena.

1. Neue Gemeindesteuerordnungen, die entgegen der Vorschrift des § 5 des Landessteuergesetzes der Reichsbehörde nicht mitgeteilt worden sind, sind ungültig. — § 5 LStG. gilt nicht für Gebühren- und Beitragsordnungen.†)

Die Stadt Jena hat unterm 19. Mai 1920 eine „Ortssatzung über Straßenreinigung" erlassen, wonach sie vom 1. Aug. 1920 ab „die den Eigentümern nach §§ 11 ff. der Straßenpolizeiverordnung v. 1. März 1919 usw. obliegende Verpflichtung zur Reinigung der Straßen und Plätze der Stadt ... übernimmt" und „diejenigen Eigentümer, vor deren Grundstücken die Stadt die Reinigung ausführt", zu einer „jährlichen Gebühr" heranzieht. Ein gewerbliches Unternehmen, das zu dieser Gebühr herangezogen wurde, verwahrte sich dagegen, indem es in erster Linie geltend machte, die Satzung sei ungültig, weil sie nach § 5 LStG. der Reichsbehörde hätte vorgelegt werden müssen, was nicht geschehen ist. Das OVG. hat diese Rüge aus folgenden Gründen zurückgewiesen:

Die Satzung würde allerdings ungültig sein, wenn sie der Reichsbehörde hätte vorgelegt werden müssen. Denn mit der Vorschrift des § 5 LStG., daß neue Steuerordnungen der Gemeinden — d. h. solche, „die nach dem Inkrafttreten des Landessteuergesetzes erlassen werden" (Begründung zu § 5) — der Reichsbehörde mitzuteilen sind, ist ein wesentliches Formerfordernis für den Erlaß solcher neuer Steuerordnungen aufgestellt. Die gegenteilige Ansicht, die vom Thüringischen Ministerium des Innern vertreten wird und anscheinend auch dem Erlasse des Preußischen Finanzministers v. 26. Okt. 1920 (Grotefend-Cretschmar 1920 S. 1160) zugrunde liegt, läßt sich gegenüber dem Zweckgedanken und der Entstehungsgeschichte der Bestimmung nicht halten.

Der § 5 LStG. lautete im ersten (Regierungs-) Entwurf (Reichsratsdrucksachen 1919 Nr. 233): Neue Steuerordnungen ..... dürfen von den zuständigen Landesbehörden nur mit Zustimmung des Reichsministers der Finanzen ..... genehmigt werden. Ist landesgesetzlich eine Genehmigung nicht vorgesehen, so unterliegen die Steuerordnungen der Zustimmung durch den Reichsminister der Finanzen ..... Die Zustimmung darf nur versagt werden, wenn die Ordnungen ..... (usw. wie im Gesetz). Hier war also mit dem Erfordernis der „Zustimmung" klar eine wesentliche Gültigkeitsvoraussetzung aufgestellt. Daran ist aber sachlich durch die endgültige Fassung nichts geändert worden. Diese hat nämlich die Bestimmung im Reichsrat erhalten, und zwar — nach einer vom erkennenden Gericht eingeholten Auskunft — auf einen Vorschlag der Landesregierung von Reuß, der sich mit gleichgerichteten Anträgen Württembergs und Preußens traf und dahin ging, zu bestimmen, daß „neue Steuerordnungen der Gemeinden mit Genehmigung der Landesbehörde sollten erlassen werden können, dem Reiche ein befristetes Einspruchsrecht zustehen solle und die Ordnungen erst mit Ablauf des Einspruchsrechts des Reichs in Kraft treten sollten". Demnach liegt offenbar die Bedeutung der Änderung nur darin, daß das positive Erfordernis der Zustimmung durch das negative der Nichtausübung des Einspruchsrechts ersetzt worden ist. Ein innerer Grund für die Änderung ist dann freilich nicht ohne weiteres zu erkennen. Es könnte tatsächlich scheinen, daß sie nur getroffen wäre, weil „das Selbstgefühl der Länder an der ‚Zustimmung' Anstoß nahm" (Markull im PrVerwBl. 42, 221), und vielleicht ist das auch wirklich der Hauptgrund gewesen. Immerhin ist es auch sachlich etwas anderes, ob das Inkrafttreten neuer Ordnungen immer in der Schwebe bleibt, bis ein — unter Umständen infolge von Anständen und Rückfragen lange Zeit sich hinziehendes — Genehmigungsverfahren abgeschlossen ist, oder der Schwebezustand für die Regel mit dem Ablauf einer beschränkten Einspruchsfrist von selbst endet. Denn man muß natürlich davon ausgehen, daß die Erhebung des Einspruchs die Ausnahme bildet. Sie wird immer nur in Frage kommen, wenn begründete Zweifel an der Zulässigkeit der Ordnung bestehen. Wenn die Landesfinanzämter bisher „vorsorglich" gegen alle neuen Ordnungen Einspruch erhoben haben (Odenkirchen im PrVerwBl. 42, 305 r), so ist das, wie Markull richtig bemerkt (a. a. O. 307), offenbar eine Übergangserscheinung, aus der grundsätzliche Bedenken gegen die hier vertretene Auslegung der Bestimmung nicht hergeleitet werden können. Solche ergeben sich aber andererseits auch nicht aus dem Wortlaute. Die Gesetzessprache verwendet den Ausdruck „Einspruch" keineswegs zweifelsfrei oder so eindeutig (Odenkirchen und Markull a. a. O. S. 305 und 307), daß daraus etwas Entscheidendes gefolgert werden könnte. Daher

---

reicht —, um die Versagung der Konzession zu rechtfertigen. Umgekehrt hat die Rechtsprechung sogar angenommen, daß auch Bestrafung nicht immer eine Tatsache ist, die die obige Annahme rechtfertigt: das preuß. OVG. 1, 308; 5, 266 hat erklärt, daß die Tatsache der Bestrafung wegen verbotenen Spiels nicht immer zur Versagung ausreicht. Ferner ist längst feststehende Auslegung, daß bloße Vermutungen oder Befürchtungen keine „Tatsachen" der fraglichen Art sind. Andererseits müssen die vom Gesetz in § 33 erforderten Eigenschaften dem Gewerbetreibenden dauernd zugehören, der ganze Mensch, der Gesamtcharakter ist zu werten. Hier ist der Zusammenhang mit dem Urteil zu § 35 GO.; ist die Unzuverlässigkeit ein Kennzeichen der Person in ihrer Totalität, so ist es nicht nötig zur Annahme der Unzuverlässigkeit, daß die „Tatsachen" sich in oder bei Ausübung des zu untersagenden Gewerbebetriebs selbst „ereignet haben". Beide Urteile sind richtig.

Prof. Dr. Stier-Somlo, Cöln.

Zu 1. Der § 5 LStG. lautet:

„Neue Steuerordnungen der Gemeinden (Gemeindeverbände) sind von den zuständigen Landesbehörden dem Reichsminister der Finanzen oder der von ihm beauftragten Reichsbehörde mitzuteilen. Der Reichsminister der Finanzen und die von ihm beauftragte Reichsbehörde können binnen einem Monat Einspruch erheben, wenn die Ordnungen mit dem Reichsrecht nicht vereinbar oder wenn sie geeignet sind, Reichssteuereinnahmen zu schädigen oder überwiegende Interessen der Reichsfinanzen entgegenstehen."

I. Der Einspruch ist ein allen Juristen bekannter Begriff, er findet sich im Zivilprozeß (Versäumnisurteil und Vollstreckungsbefehl), im BGB. § 61 (Vereinsrecht), in der RAbgO. §§ 218, 241 (Reichsabgaben), im Pr. Zuständigkeitsgesetz § 56 (Wegepolizei), im PrKommAbgG. § 69, in den Drewsschen Reformvorschlägen und als erste Anwendung dieser Vorschläge im GemeindebeamtenG. vom 8. Juli 1920 (GS. 383) § 2, in Wahlgesetzen, ReichswahlO. vom 1. Mai 1920 (RGBl. 713) §§ 9, 87, desgl. v. 21. Dez. 1920 (RGBl 2171) §§ 13, 14, 95; Pr. Kirchl. GemeindewahlG. vom 8. Juli 1920 (GS. 401) §§ 7, 21, 22, Pr. LandeswahlG. v. 3. Dez. 1920 (GS. 559) § 12, LandeswahlO. v. 10. Dez. 1920 (GS. 571) §§ 14, 91, Richtlinien für die Entschädigung v. 15. Jan. 1920 (RGBl. 61) § 26, Verordnung v. 26. Febr. 1920 über Lederabgabe (RGBl. 264) § 19, Gesetz v. 5. Mai 1920 (RGBl. 878) § 8, Gesetz v. 17. Aug. 1920 über Aufhebung der Militärgerichtsbarkeit (RGBl. 1579) § 11 und namentlich im LStG. §§ 45, 46. In allen diesen und anderen Fällen ist der Einspruch ein Rechtsbehelf, auf den eine

---

Entscheidung ergehen muß, und zwar eine Entscheidung der ersten Instanz, jedenfalls nicht einer höheren Instanz. Daraus sollte folgen, daß auch der Einspruch nach § 5 LStG. in dem Verfahren aus § 6 durch den Reichsfinanzhof oder den Reichsrat erledigt werden muß, falls nicht die Landesaufsichtsbehörde die Berechtigung des Einspruchs anerkennt und die Genehmigung der Steuerordnung versagt. Dem entspricht auch der Umstand, daß die Landesfinanzämter bisher gegen alle neuen Ordnungen Einspruch erhoben haben. Die Landesaufsichtsbehörde kann also die Genehmigung nach § 77 PrKommAbgG. sofort versagen, aber sie kann sie erst erteilen, wenn entweder die Monatsfrist vergeblich verstrichen oder der Einspruch nach § 6 LStG. genehmigt ist. Der Zeitverlust schadet nichts, weil die Genehmigung Rückwirkung bis auf den Tag der Beschlußfassung durch die Gemeinde hat; Gesetz v. 26. Aug. 1921 (GS. 495) § 77 I. Die Begründung zum LStG. scheint dies aber anders aufgefaßt zu haben, denn sie sagt:

> „Der Einspruch hat die Rechtsfolge, daß die beanstandete Steuerordnung nicht erlassen werden darf. Die trotzdem erlassene Steuerordnung ist ungültig. Verzichtet die Reichsbehörde auf den Einspruch ausdrücklich oder stillschweigend, so bleiben die §§ 4 und 6 für die Steuerordnung in Geltung."

Dementsprechend führt der Kommentator des Landessteuergesetzes, Röttinger, zum § 5 diese Worte der Begründung an und erwähnt in der Erläuterung zu § 6 den § 5 mit keinem Worte. Die Schriftsteller des PrVerwBl., Markull (42, 221, 303), Odenkirchen (304), Löwe (305) lassen ihre Auffassung alle nicht mit genügender Deutlichkeit erkennen. Sie sind mehr temperamentvoll als klar.

Der Einspruch hat also nicht „rechtsvernichtende", sondern aufschiebende Wirkung.

II. Wenn man von dieser Auffassung ausgeht, so hat es keine Bedenken, anzunehmen, daß jede neue Steuerordnung ebenso wie früher jede Anmeldung eines Vereins der Reichsbehörde vorgelegt werden muß, und zwar vor, nicht nach der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde; und daß eine Genehmigung ohne Anhörung der Reichsbehörde unwirksam ist. Abweichend davon haben die PrMinFinInn. in der Verfügung v. 26. Okt. 1920 (MinBlFinn. 377) ausgesprochen, daß alle neuen Steuerordnungen von der Aufsichtsbehörde erster Instanz vorzulegen seien, aber erst nach dem die Genehmigung und gegebenenfalls Zustimmung ausgesprochen ist, und daß die Aufsichtsbehörde in Fällen, in denen ein Einspruch zu erwarten ist, die Genehmigungs- und Zustimmungserklärung erst aushändigen dürfen, wenn die Einspruchsfrist abgelaufen oder auf

muß der Zweck entscheiden, der mit der Bestimmung verfolgt wird. Der ist, „dem Erlaß von Steuerordnungen vorzubeugen, die mit dem Reichsrecht nicht vereinbar sind oder die Reichsfinanzen übermäßig schädigen", und so für Rechtssicherheit zu sorgen, spätere Weiterungen zu vermeiden und die Gemeindehaushalte gegen unvorhergesehene Ausfälle zu schützen (Begründung S. 27, Drucksache Nr. 1623 der Verhandlungen der NatVers. Bd. 340 der Anlagen zu den StenB.). Das kann aber die Bestimmung in ihrer jetzigen Fassung eben nur, wenn die Mitteilung der Ordnungen an die Reichsbehörde und die Nichtausübung des Einspruchsrechts durch diese ebenso wesentliche Voraussetzung für ihre Gültigkeit ist wie nach dem Entwurfe deren Zustimmung, weil andernfalls immerhin die Möglichkeit bestünde, daß Ordnungen, die den Reichsfinanzinteressen zuwiderlaufen, wenigstens zeitweilig in Kraft sind und gehandhabt werden, und dadurch schon Nachteile für die Reichseinnahmen entstehen können. Die Schwierigkeiten und Nachteile, die sich hieraus unter Umständen für die Finanzgebahrung der Gemeinden ergeben können, müssen in Kauf genommen werden. Die gesamte Neuordnung des Steuerwesens ist unzweifelhaft von dem Gedanken beherrscht, daß die Reichsfinanzinteressen zur Zeit überwiegen. Daher müssen diese auch in der vorliegenden Frage den Ausschlag geben. Im übrigen sind die Gemeinden im allgemeinen auch in der Lage, Schädigungen, die ihnen aus der Einengung ihres Selbstbestimmungsrechts durch den § 5 LStG. in dieser Hinsicht erwachsen können, dadurch zu begegnen, daß sie ihren Satzungen rückwirkende Kraft beilegen.

Allein die Gültigkeit der Jenaer Satzung wird hierdurch deswegen nicht berührt, weil sie überhaupt keine Steuerordnung i. S. der Vorschrift ist und also der Reichsbehörde gar nicht mitgeteilt zu werden brauchte ... (Hier folgen zunächst Ausführungen, durch die dargetan wird, daß die nach der Satzung vom 19. Mai 1920 zu erhebende Abgabe, wenn auch keine „Gebühr", so doch ein „Beitrag", jedenfalls eine Abgabe sei, die den Pflichtigen nicht „voraussetzungslos", sondern als Gegenleistung für eine besondere Leistung der Stadt auferlegt werde).

... Die Kl. meint nun freilich, die Satzung habe auch als Gebühren- oder Beitragsordnung vorgelegt werden müssen, weil das Landessteuergesetz nach der Begründung zu § 1 des Entwurfs unter „Steuern" auch Gebühren und Beiträge verstanden wissen wolle. Dem ist aber nicht beizupflichten. Die Ansicht ließe sich nur halten, wenn man annähme, daß durch das Landessteuergesetz die Zuständigkeitsgrenzen für das gesamte Abgabenwesen des Reichs, der Länder und der Gemeinden hätten bestimmt werden sollen. Hierzu hat man aber keinen Anlaß oder genügenden Anhalt. Bei der Neuordnung des Reichssteuerwesens in den Jahren 1919 und 1920 und den parlamentarischen Kämpfen, die darum geführt worden sind, handelte es sich in der Hauptsache darum, ob und wieweit die sog. direkten Steuern, deren Ausnutzung bis dahin den Ländern vorbehalten gewesen war, für das Reich in Anspruch zu nehmen und dem Zugriff der Länder zu entziehen sei. Dies einwandfrei klarzustellen, war daher auch hauptsächlich der Zweck des Landessteuergesetzes. Darum ist auch im § 1 nur hervorgehoben, daß die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) „berechtigt" seien, „Steuern nach Landesrecht zu erheben". Es sollte damit, wie in der Begründung ausgeführt ist (a. a. O. S. 26), nur anerkannt werden, daß es grundsätzlich bei der den Ländern kraft ihrer Autonomie und der Reichsverfassung zustehenden Berechtigung verbleibe, „Steuern nach Landesrecht" zu erheben. Und offenbar nur, um die Tragweite dieses Anerkenntnisses ganz klarzustellen, ist daher der Begründung des § 1 in der Reichstagsvorlage der in der Begründung der Reichsratsvorlage nicht enthaltene Satz hinzugefügt worden: „Unter Steuern sind auch Gebühren und sonstige Abgaben zu verstehen." Es sollte damit nur betont werden, daß das vorher ausgesprochene Anerkenntnis auch die Berechtigung zur Erhebung von „Gebühren und sonstigen Abgaben" mitumfasse, und es handelte sich also dabei nicht etwa darum (vgl. Röttinger, LStG. Bem. 4 zu § 1), den Steuerbegriff überhaupt und insbesondere anders zu umschreiben, als wie er im § 1 RAbgO. festgestellt ist.

(Urt. v. 26. Okt. 1921, C 2/21.)

Gerichtshof zur Entscheidung der Kompetenzkonflikte.

1. Wird der Staat aus einem Schiffsunfall auf dem Rheine haftbar gemacht, weil die Rheinstromverwaltung eine abgetriebene Tonne zur Bezeichnung eines Molenkopfes nicht rechtzeitig ersetzt habe, so ist dafür der Rechtsweg zulässig, sofern der Staat als Unterhaltungspflichtiger und nicht als Träger der Wasserpolizeigewalt belangt ist.

Die Zulassung des Rechtswegs hängt von der Natur des durch die Klage geltend gemachten Anspruchs ab, und zwar ist hierbei das zunächst als richtig zu unterstellende Vorbringen des Kl. maßgeblich, während es auf den Inhalt der Rechtsverteidigung des Bekl. nicht ankommt (RG. 84, 87 = JW. 1914, 783)

Im gegebenen Falle hat der Kl. seinen Anspruch damit be-

---

den Einspruch verzichtet ist. Mit dieser Auffassung wird man sich nicht befreunden können; auch die Eintragung eines Vereins konnte erst erfolgen, nachdem die Einspruchsbehörde sich schlüssig gemacht hatte oder der Einspruch erledigt war.

III. Neue Steuerordnungen. Die Begründung sagt:

> „Unter Steuerordnungen sind alle Steuerbestimmungen der Gemeinden und Gemeindeverbände unabhängig von ihrer Form zu verstehen, auf Grund deren Steuern erhoben werden sollen. Neue Steuerordnungen sind solche, die nach dem Inkrafttreten des Landessteuergesetzes erlassen werden."

Ebenso Verfügung RFM. v. 23. Juli 1920 (PrMinBlFnn. 377) § 1 Abs. 2, Erl. PrMinFinFnn. v. 26. Okt. 1920 (ebenda)

Man wird aber sagen müssen: neue Steuerordnungen sind Ordnungen über neue Steuern, d. h. alle rechtssetzenden Gemeindehandlungen, in denen neue Steuern eingeführt oder bestehende verändert werden, aber nicht Beschlüsse, in denen die Geltung von genehmigten Steuern verlängert oder Vorschriften über die Erhebung oder Verwaltung geändert werden, also nicht Bestimmungen über die Zuständigkeit des Gemeindevorstandes oder Steuerausschusses, über die Pflicht zur Auskunft oder Ordnungsstrafen, über die Einführung oder Aufhebung mehrjähriger Rechnungs- und Veranlagungsperioden. Einführung von Hebungsterminen, der monatlichen oder dreimonatlichen Entrichtung u. dgl. Es ist einerlei, ob die neuen Ordnungen die Form der Novelle oder Kodifikation haben.

IV. Steuerordnungen. Der § 5 bezieht sich nur auf Steuern, nicht auch auf Berufungsgebühren, Verwaltungsgebühren, Beiträge und Dienste, sondern nur auf Steuern. Der Inhalt des Begriffes der Steuern ist nach Reichsrecht zu bestimmen, der Umfang des Begriffes nach Landesrecht. Der Rechtsbegriff der Steuern kann für das zusammenhängende Gebiet des Reichssteuerwesens nur einheitlich bestimmt werden. Daher liegt § 1 RAbgO. auch dem LStG. zugrunde, und unter Steuern i. S. des § 5 LStG. sind nur die Steuern i. S. des § 1 RAbgO. zu verstehen. Dies nimmt auch unser Urteil an; ebenso der Erlaß des RInnM. v. 11. März 1921 (PrMinBlInn. 126) unter Nr. 2, wo auch die Umlagen der übergeordneten Verbände über Verteilung des Bedarfs auf die nachgeordneten Gemeinden und Gemeindeverbände nicht zu den Steuern gerechnet werden, sondern nur solche, welche eine unmittelbare Leistungspflicht der Untertanen und Privatkörperschaften begründen.

V. Ordnungen. Unter Ordnungen sind alle Rechtssätze zu verstehen, die eine unmittelbare Belastung der Untertanen enthalten. Es ist gleichgültig, ob sie nach Landesrecht als Steuerordnungen, als Gemeindebeschlüsse oder mit anderen Namen bezeichnet werden, ob sie dauernde oder nur vorübergehende (einjährige) Geltung haben, ob sie von der Gemeinde oder für die Gemeinde erlassen werden, auch die Bestimmungen der Umgemeindungsverträge, durch welche die Steuerlast eines Gemeindeteils geregelt wird, aber nicht bloße Vereinfachung von Grenzen. Bei den preußischen direkten Gemeindesteuern gehören hierher sowohl die Dauerordnungen, durch welche gewisse Prinzipalsteuersätze bestimmt werden, als auch die jährlichen Beschlüsse, welche darüber Bestimmung treffen, wieviel Prozent des Prinzipalsteuersatzes zur Hebung kommen sollen, aber nicht die dazwischen liegenden Beschlüsse, in denen der direkte Steuerbedarf auf die Grund- und Gewerbesteuer verteilt wird, Verfügung des RInnM. v. 11. März 1921 (MinBlInn. 126) § 2 b.

Der RInnM. geht aber noch einen Schritt weiter; er will das Einspruchsverfahren auch nicht auf die Beschlüsse anwenden, in denen die Zuschlagsprozente zu den staatlichen Ertragssteuern für das einzelne Rechnungsjahr festgesetzt werden. Er meint, gegen übermäßige Zuschläge sei nicht nach § 5, sondern nach § 6 LStG. einzuschreiten. Wie das durchzuführen sein mag, ist hier nicht zu prüfen. Die Beschränkung des Einspruchsverfahrens auf besondere Gemeindesteuern und die Freigabe der Zuschlagssteuern ist im LStG. sicher nicht enthalten. Wenn die Verfügung vom RFM. ausgegangen wäre, oder wenn der RInnM. der Vorgesetzte der Landesfinanzämter und in der Angelegenheit zuständig wäre, so könnte man die Verfügung als eine Willenserklärung der Reichsregierung auffassen, in der ein für alle Male auf die Erhebung des Einspruchs gegen Zuschlagssteuern verzichtet würde. So sind die Gemeinden in einem ständigen Zustande der Gefahr, weil jeder Steuerpflichtige die Meinungsverschiedenheit über die Notwendigkeit des Einspruchsverfahrens zur Entscheidung der Rechtsmittelbehörde bringen kann.

VI. Rechtsmittel. Daß die Unterlassung des Einspruchsverfahrens von dem Steuerpflichtigen durch Rechtsmittel gerügt werden kann, ist eine bedauerliche Folge der Unklarheit in den Ministerialerlassen. Wenn das Einspruchsverfahren, wie es sich gehört, vor die Genehmigung durch die Landesaufsichtsbehörde gelegt würde, so wäre mit der Mitteilung des Genehmigungsbeschlusses an die Gemeindebehörde alles formell in Ordnung. Die Rechtsmittelpflicht könnte dann noch die materielle Zulässigkeit der Steuerordnung prüfen: das kann ihr nicht genommen werden; aber Fragen formeller Art, an denen die Steuerpflichtige gar kein materielles Interesse hat, könnten dann nicht mehr vorkommen.

JR. Dr. Karl Friedrichs, Düsseldorf.

Zu 1. Die Entsch. behandelt die für den Schiffahrtsverkehr außerordentlich interessante und wichtige Frage, ob für Klagen gegen den Fiskus auch dann der Rechtsweg zugelassen ist, wenn der Fiskus

gründet, daß der beklagte Fiskus als „Bauherr" für den dem Kl. erwachsenen Schaden aufzukommen habe. Der Kl. hält sich an den Bekl. als den, der die zur Bildung des Hafens von Orsoy mit dienende Mole für eigene Rechnung erbaut und zu Eigentum behalten habe. Er legt dar, daß der Bekl. in dieser seiner Eigenschaft verpflichtet gewesen sei, bei der Errichtung und Erhaltung des Bauwerkes alle Sorgfalt anzuwenden, daß hierin auch die Pflicht begriffen sei, die Lage des Molenkopfes dauernd mit einer fest verankerten Tonne zu kennzeichnen, und daß der Bekl. dieser Pflicht schuldhaft zuwider gehandelt habe.

Mit dieser Begründung gibt der Kl. der Auffassung des Rechtsverhältnisses als eines rein privatrechtlichen Ausdruck. Er stützt den Anspruch in an sich schlüssiger Weise auf § 823 BGB., der den Staat wie jeden anderen für die Beobachtung der sog. Verkehrssicherungspflichten verantwortlich macht. Der Staat ist damit nicht als Träger der öffentlichen Gewalt, insbesondere der Polizeihoheit, sondern in einer Eigenschaft belangt, wie sie jedem Staatsbürger innewohnen kann. Für eine derartige Klage ist der Rechtsweg unbedenklich eröffnet. Daß namentlich die Pflicht des Staates zur Unterhaltung ihm gehörender Baulichkeiten und mit solchen zusammenhängender Anlagen, soweit der Verkehr und deren Sicherheit von ihnen berührt werden, auf dem Gebiete des allgemeinen bürgerlichen Rechts liegt und mit der Staatshoheit nichts zu schaffen hat, daß dementsprechend auch eine dem Staate hierbei zur Last zu legende Nachlässigkeit nicht in den Bereich der öffentlichen Gewalt fällt, ist anerkannten Rechtens (RG. 54, 159).

Das Ergebnis ist aber auch kein anderes, wenn angenommen wird, daß der Kl. seinen Anspruch auch auf eine öffentlich-rechtliche Unterhaltungspflicht des Staates hat gründen wollen. Betreffs einer solchen Unterhaltungspflicht könnte der Kl. sich auf die Bestimmungen des PrWassG. v. 7. April 1913 (GS. 53) stützen. Da der Rhein ein natürlicher Wasserlauf erster Ordnung ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 WassG. und Anlage Ziff. I, GS. 177), liegt seine Unterhaltung nach § 115 Abs. 1 Nr. 1 WassG. dem Staate ob. Die Verpflichtung zu dieser Unterhaltung ist eine öffentlich-rechtliche Verbindlichkeit (§ 113 Abs. 1 das.). Die Unterhaltung umfaßt bei Wasserläufen erster Ordnung die Erhaltung der Schiffbarkeit (§ 114 Abs. 1 WassG.), d. i. die Sorge für die zur Sicherheit und Bequemlichkeit der Schiffahrt nötigen Anstalten. Vom Standpunkte des Kl. aus ist ferner zu unterstellen, daß die öffentlich-rechtliche Unterhaltungspflicht des Staates trotz der für die besonderen Zufahrtsstraßen zu den Häfen gegebenen einschränkenden Vorschrift in § 114 Abs. 3 WassG. auch die hier in Betracht kommende Mole ergreift. Aber auch wenn die Klagebegründung in diesem Sinne aufgefaßt wird, ist dadurch die Zulassung des Rechtsweges nicht in Frage gestellt. Denn hierfür ist es nach feststehenden Grundsätzen ohne Belang, ob der Staat eine Anlage, deren Mangelhaftigkeit einen Schaden verursacht haben soll, infolge seiner Betätigung auf privatrechtlichem Gebiet als Eigentümer, Besitzer, Bauherr, Unternehmer betriebssicher zu halten hat, oder ob die entsprechende Pflicht auf öffentlich-rechtliche Normen zurückgeführt und die für die Betriebssicherheit verantwortlichen Beamten hierzu kraft öffentlichen Rechtes berufen sind (RG. 65, 117; 68, 365 = JW. 1907, 465; 99, 98). Die bei der Erhebung des Kompetenzkonfliktes vertretene Auffassung, daß der Rechtsweg um deswillen verschlossen sei, weil die Rheinstrombauverwaltung die Mole nicht in Ausübung einer privaten Bautätigkeit, sondern in Ausübung ihrer Hoheitsgewalt über den Rhein errichtet habe, geht fehl. Auch öffentlich-rechtliche Verhältnisse können Verpflichtungen erzeugen, deren Verletzung zum Ersatze des einem anderen dadurch zugefügten Schadens nach privatrechtlichen Grundsätzen verhaftet. Daß eine angebliche Schadensverursachung irgendwie im Zusammenhange mit der Ausübung eines Hoheitsrechtes steht, genügt nicht, um den Rechtsweg für den Ersatzanspruch auszuschließen (RG. 78, 329 = JW. 1912, 381). Eine derartige Ausschließung ließe sich nur rechtfertigen, wenn die behauptete Schadenszufügung auf ein von dem zuständigen Organ in Ausübung der ihm anvertrauten öffentlichen Gewalt beobachtetes Verhalten zurückgeführt werde. Unter diesem Gesichtspunkte würde hier der Rechtsweg verschlossen sein, wenn der Kl. seinen Anspruch darauf gegründet hätte, daß er durch Maßnahmen der Wasserpolizeibehörde geschädigt worden sei. Das ist aber nicht geschehen. Die Aufgabe der staatlichen Wasserpolizeibehörde ist von der privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Unterhaltungspflicht des Staates scharf zu unterscheiden. Zwar hat auch die Wasserpolizeibehörde für die „Ordnung, Sicherheit und Leichtigkeit des Verkehrs auf öffentlichen Gewässern" Sorge zu tragen (§ 6 Buchst. b des preuß. Ges. über die Polizeiverwaltung v. 11. März 1850, GS. 265; §§ 39, 352 WassG.), allein unter anderen Gesichtspunkten als der Unterhaltungspflichtige. Von der Wasserpolizeibehörde ist, soweit das hier in Betracht kommt, zu bestimmen, ob, wo und welche Sicherheitsvorkehrungen zur Regelung des Verkehrs auf den Wasserstraßen zu treffen sind. Aufgabe des Unterhaltungspflichtigen aber ist es, in Befolgung solcher Bestimmungen die dadurch gebotenen Anlagen herzustellen oder zu erhalten. Wie in der Hand des Oberpräsidenten die sachliche Verwaltung des Rheinstroms, zu der auch die Unterhaltung gehört, mit der Wahrnehmung der Strom- und Schiffahrtspolizei vereinigt ist (§ 343 WassG., und dazu Holtz-Kreutz, Preuß. Wassergesetz[2] Anm. 3), so enthält auch die von diesem erlassene „Dienstanweisung für die Verlegung und Beaufsichtigung der Tonnen zur Bezeichnung des Fahrwassers im Rheine usw." v. 19. März 1900, die in der Begründung des Kompetenzkonflikts schlechtweg als „Polizeiverordnung" bezeichnet ist, ununterschieden Vorschriften polizeilicher Art und solche für die Unterhaltung. Sie richtet sich auch dementsprechend mit ihren Anordnungen bald an den Polizeistrommeister, bald an den Wasserbauwart. Darauf aber, daß die Wasserpolizeibehörde der ihr gestellten Aufgabe nicht gerecht geworden sei, ist die Klage nicht gegründet. Der Kl. bemängelt insbesondere nicht, wie das nach dem preuß. Gesetz über die Zulässigkeit des Rechtsweges in Beziehung auf polizeiliche Verfügungen v. 11. Mai 1842 (GS. 192) im ordentlichen Rechtsweg unstatthaft wäre, die Gesetzmäßigkeit, Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit der Dienstanweisung, soweit diese sich als Polizeiverordnung darstellt. Er macht nicht etwa geltend, daß die Wasserpolizeibehörde die Wegnahme der zur Sicherung des Schiffsverkehrs bestimmten Betonnung des Molenkopfes angeordnet habe. Die Klage bringt vielmehr vor, entgegen den bestehenden Vorschriften sei der Molenkopf nicht durch eine Tonne gekennzeichnet gewesen, die angebrachte Tonne, die auf dem Molenkopf hätte fest verankert sein müssen, sei abgetrieben, und von der Strombauverwaltung habe sich niemand darum gekümmert. Der Kl. fußt also gerade darauf, daß die Organe der Strombauverwaltung den gegebenen Bestimmungen zuwider die gebotenen Sicherheitsvorkehrungen nicht ausgeführt hätten. Darin ist nur der Vorwurf zu finden, daß der Staat als der Unterhaltungspflichtige es durch seine Organe pflichtwidrig verabsäumt habe, die zur Bezeichnung des Molenkopfes dienende Tonne dauernd in dem Zustande zu erhalten, welcher der wasserpolizeilichen Anordnung entsprach. Auch insoweit bleibt also bestehen, daß der Kl. den Staat nicht als Träger der Polizeihoheit, sondern als den für die Unterhaltung der Mole Verpflichteten in Anspruch nimmt. Für eine derartige Klage ist aber, wie erörtert, der Rechtsweg eröffnet, gleichviel, ob der Staat zur ordnungsmäßigen Unterhaltung der Mole in seiner rein privatrechtlich zu beurteilenden Eigenschaft als Erbauer und Eigentümer oder ob er hierzu in Gemäßheit des Wassergesetzes kraft öffentlichen Rechtes verbunden ist.

(Erk. v. 12. Nov. 1921, Nr. 2771.)

---

für einen Schaden nicht lediglich als Eigentümer, Besitzer, Bauherr oder Unternehmer einer der Sicherheit des Verkehrs dienenden Anlage, sondern auch auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Unterhaltungspflicht in Anspruch genommen wird. Das Gericht hat sich auch im letzteren Falle für die Zulassung des Rechtsweges entschieden mit der Begründung, daß auch öffentlich-rechtliche Verhältnisse Verbindlichkeiten erzeugen können, deren Verletzung zum Ersatze des einem anderen dadurch zugefügten Schadens nach privatrechtlichen Grundsätzen verpflichten. Eine Ausschließung des Rechtsweges lasse sich nur rechtfertigen, wenn die Schadenszufügung auf ein von dem zuständigen Organ in Ausübung der ihm anvertrauten öffentlichen Gewalt beobachtetes Verhalten zurückzuführen sei.

Diese Auffassung entspricht der allgemeinen Anschauung und — soweit sich übersehen läßt — auch der ständigen Praxis der Gerichte.

RA. Lindeck, Mannheim.

Deutsch-Tschechoslowakischer Gemischter Schiedsgerichtshof.

Nach der im RGBl. 1921 S. 1541 ff. veröffentlichten Prozeßordnung des Deutsch-Tschechoslowakischen Gemischten Schiedsgerichtshofes müssen alle vor diesem Schiedsgerichtshofe zu erhebenden Klagen bis zum 30. Juni 1922 beim Sekretariat des Schiedsgerichtshofes in Genf, Rue de la Corraterie 22, eingereicht werden.

Ausgenommen bleiben nur die Fälle, in denen die Möglichkeit der Klageerhebung von dem Eintritt einer Tatsache abhängt, die bis zum 30. Juni d. J. nicht eingetreten ist, oder bei denen sie von der Entstehung eines Schadens abhängig ist, der in dieser Frist nicht hat festgestellt werden können. In diesen Fällen beträgt die Frist 100 Tage und läuft von dem Zeitpunkte ab, in dem der Kläger den Eintritt der Tatsache hätte erfahren können oder müssen oder in dem er das Bestehen des Schadens hätte feststellen können oder müssen.

Deutschen Interessenten erteilt auf — mit Rückporto versehenen — Anfragen die deutsche Staatsvertretung beim Deutsch-Tschechoslowakischen Gemischten Schiedsgerichtshof, Berlin W 35, Nollendorfstr. 21 a, Auskunft.

Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

(Band 7 der Amtlichen Sammlung.)

Bearbeitet von Rechtsanwalt Dr. **Kaufmann** in Leipzig.

(Fortsetzung zu JW. 1921, 1151ff., 1647ff.; 1922, 657ff.)

Vorbemerkung.

Der 7. Band enthält einige Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung. S. 97 (Nr. 758 dieser Zusammenstellung) beschäftigt sich mit der umstrittenen Gültigkeit des Gesetzes über die Zahlung der Zölle in Gold und bejaht sie. In diesem Zusammenhang legt der Finanzhof dar, daß eine allgemeine Befugnis der Steuerbehörden, ordnungsmäßig verkündete Reichsgesetze auf ihre Gültigkeit zu prüfen, nicht bestehe und andererseits, daß es Recht und Pflicht der Behörden sei, zu prüfen, ob und inwieweit ein früheres Gesetz durch ein späteres aufgehoben ist. Der letztere Satz ist eigentlich selbstverständlich, interessant aber die Anwendung, die ihm der FH. gibt: Nach Art. 178 Abs. 2 der neuen RVerf. bleiben die früheren Gesetze des Reichs grundsätzlich in Kraft, „soweit ihnen diese Verfassung nicht entgegensteht". Daraus folgt, daß die Steuerbehörde bei Gesetzen, die vor der Reichsverfassung erlassen wurden, zu prüfen hat, ob sie mit dieser in Einklang stehen. Das Urteil befaßt sich lediglich mit den Steuerbehörden, also den vom Reichsfinanzminister abhängigen Stellen. Unerörtert blieb, ob den Finanzgerichten und dem FH. ein weitergehendes Prüfungsrecht zusteht, insbesondere ob sie berechtigt sind, ordnungsmäßig verkündete Gesetze, die nach der Reichsverfassung ergangen sind, auf ihre Vereinbarkeit mit dieser zu prüfen. — Prinzipiell wichtig sind ferner folgende Grundsätze: Der Formmangel eines Grundstückskaufs wird durch Auflassung und Eintragung auch dann geheilt, wenn die Auflassung zwar nicht an den anderen Teil oder dessen Rechtsnachfolger erfolgt, aber doch als Erfüllung des Veräußerungsvertrags zu gelten hat. Jemand hatte ein Grundstück vertauscht, das er unmittelbar vorher mündlich von einem Dritten gekauft hatte. Der Grunderwerbssteuer unterliegt der Tausch, der wie zwei selbständige Kaufgeschäfte zu behandeln ist, und außerdem der mündliche Kauf (Nr. 741). Zu den Bewertungsgrundsätzen spricht der FH. aus: Wertpapiere, insbesondere Aktien sind nach dem Kursstand zu bewerten. Der Einwand, daß der Kursstand ein niedriger gewesen sein würde, wenn der gesamte Betrag der Aktien auf einmal auf den Markt geworfen worden wäre, ist nicht zulässig. Begründet wird dies damit, daß nach § 13 Abs. 1 der gemeine Wert entscheidet, daß jede einzelne Aktie für sich eine besondere Kapitalanlage bildet und daß vernünftigerweise niemand einen größeren Bestand von Wertpapieren auf einmal auf den Markt wirft. Einfacher wäre die Begründung aus § 141 Abs. 1 AO. gewesen, wonach Wertpapiere mit inländischem Kurswert grundsätzlich mit diesem anzusehen sind (Nr. 727). In einem anderen Falle (Nr. 666) hat der FH. den Nachweis zugelassen, daß größere Beträge eines Wertpapieres nur unter dem Kurswert verkauft werden konnten. Es handelte sich um Kriegsanleihe, die im maßgebenden Zeitpunkt (31. Dez. 1917) zwar offiziell mit 97% notiert wurde, tatsächlich aber zu diesem Kurse in größeren Posten nicht abzusetzen war. Bezüglich des Delkredere Kontos entwickelt Nr. 667 liberale Grundsätze, die dem Bedürfnis angemessener Gesamtabschreibung auf Außenstände Rechnung tragen.

Zur Kapitalertragsteuer hat der FH., wie vorauszusehen war, die Steuerpflicht des stillen Gesellschafters bejaht (Nr. 678). Nicht steuerpflichtig sind die Antizipationszinsen.

Aus dem Stempelrecht ist von Wichtigkeit, daß bei Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft die von den Aktionären übernommenen Kosten der Erhöhung der Abgabe aus TNr. 1 Aa nicht unterliegen (Nr. 726). Das gleiche gilt für die Kapitalerhöhung der GmbH. Der 2. Senat hatte diesen Grundsatz bezüglich der bei Gründung einer GmbH. oder Aktiengesellschaft entstehenden, von den Gründern übernommenen Kosten schon früher ausgesprochen; dagegen hatte er, dem RG. folgend, zunächst anders entschieden für den Fall der Kapitalerhöhung. Diese Unterscheidung, die nicht aufrecht zu erhalten war, ist jetzt aufgegeben.

Von wirtschaftspolitischem Interesse ist Nr. 704. Nach Aufhebung der Zwangswirtschaft hatten manche kommunale Verbände den Vertrieb von Lebensmitteln fortgesetzt. Die Nützlichkeit dieses Verfahrens war lebhaft umstritten. Der freie Handel kämpfte dagegen an. Die Verbände verlangten Befreiung von der Umsatzsteuer, weil es sich um „gemeinnützige Unternehmen" handele. Der FH. verneint die Gemeinnützigkeit. Maßgebend sei die Auffassung des Gesetzgebers. Diese habe den freien Handel wieder zugelassen. Ob seine Einengung förderlich oder schädlich sein würde, sei eines der umstrittensten Probleme. Das FH. sei nicht dazu berufen, zu diesem Problem in der Form Stellung zu nehmen, daß er eine andere Regelung dieser Frage, als sie den Entscheidungen der gesetzlich zuständigen Behörden entspricht, für gemeinnützig zu erklären hätten. In einem früheren Urteil (Bd. 6, 240), bei dem es sich um Beschaffung von Säuglingsmilch handelte, hatte freilich der FH. anders entschieden. Die Abweichung von jener Entscheidung begründet das Urteil damit, daß es sich im vorliegenden Falle um den Vertrieb von Fleisch handele. Das Fleisch gehöre nicht zu den unbedingt notwendigen Lebensmitteln. Dieser schlichte Satz, der schon vor 3/4 Jahren niedergeschrieben wurde, beleuchtet unsere wirtschaftliche Not besser als alle Lebensmittelstatistiken. Würde ein englisches Gericht das Fleisch gleichfalls zu den entbehrlichen Dingen rechnen?

I. Teil.

Allgemeines Steuerrecht.

1. Reichsabgabenordnung.

626. § 4.

1. Eine allgemeine Befugnis der Behörden der Steuerverwaltung, ordnungsmäßig verkündete Reichsgesetze auf ihre Rechtsgültigkeit zu prüfen, besteht nicht und kann auch aus § 4 AO. nicht hergeleitet werden.

2. Das Recht und die Pflicht der Behörden, zu prüfen, ob und inwieweit ein früheres Gesetz durch ein späteres aufgehoben ist, wird hierdurch nicht berührt. Sie haben auf Grund des Art. 178 II der RVerf. insbesondere zu prüfen, ob diese Verfassung einem vor deren Inkrafttreten verkündeten Gesetz entgegensteht. Auch bei einer solchen Prüfung sind aber die Finanzbehörden an eine frühere Stellungnahme der vorgesetzten Behörde zur gleichen Frage gebunden.

12. 10. 21. Bd. 7, 97 IV a A 24/21.

627. § 25.

Die Kapitalertragssteuer ist keine Steuer vom Einkommen im Sinne dieser Vorschrift.

10. 11. 21. Bd. 7, 166 I A 86/21.

628. § 46 I.
Die Verweisung einer Sache an den Großen Senat ist nicht geboten, wenn ein Senat von einer in einer veröffentlichten Entscheidung vertretenen Rechtsauffassung abweichen will, die nur gelegentlich bemerkt ist, aber die veröffentlichte Entscheidung nicht trägt.
29. 11. 21. Bd. 7, 287 V A 154/21.

629. § 68, 236, 267, 269.
Die mangelhafte Nachprüfung der Rechtzeitigkeit eines Rechtsmittels durch die Vorinstanz einschließlich der Prüfung der Nachsichterteilung ist ein Verfahrensmangel, der nicht von Amts wegen sondern nur auf Rüge zu beachten ist.
12. 12. 21. Bd. 7, 314 Gr. S. 6/21.
Mit diesem Urteil hat der Große Senat sich der Ansicht des 2. Sen. Bd. 5, 298 Nr. 454 dieser Zusammenstellung angeschlossen.

630. §§ 68, 236 II.
Nachsicht kann auch wegen Versäumung der Frist für den Antrag auf Entscheidung durch den Senat gewährt werden.
30. 9. 21 Bd. 7. 11 II A 147/21.

631. § 95.
Die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung braucht nicht an sämtliche Miterben gerichtet zu werden.
9. 11. 21 Bd. 7, 291 III A 132/21.

632. §§ 96, 351, 354.
1. Die Haftung des Erwerbers eines Unternehmens nach § 96 AO. wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Geschäft zwar mit Firma und Kundschaft, aber ohne Aktiven und Passiven veräußert wird.
2. Die Anordnung eines Arrestes ist nicht deshalb unzulässig, weil wegen der zu sichernden Steuerforderung bereits ein Steuerbescheid erlassen werden könnte.
3. Der Aufrechterhaltung eines Arrestes steht nicht entgegen, daß die zu sichernde Forderung inzwischen vollstreckbar geworden ist. Das Finanzamt kann nach § 354 AO. das Sicherungsverfahren in das Beitreibungsverfahren überleiten.
4. Ist die Arrestanordnung im Laufe des Arrestverfahrens sachlich erledigt, so ist im Rechtsmittelverfahren gleichwohl über die Rechtmäßigkeit der Arrestanordnung zu entscheiden.
15. 12. 21. Bd. 7, 341 V A 299/21.

633. § 104.
Verzinsung s. Bd. 7, 305 Nr. 721 29. Nov. 1921 dieser Zusammenstellung.

634. § 104.
Die Zinspflicht erstreckt sich nicht auf Steuerschulden, die schon vor dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung fällig geworden sind.
11. 11. 21. Bd. 7, 227 II A 31 a/21.

635. § 108 II.
Sollen nach dieser Vorschrift Steuerbefreiungen aus Billigkeit ausgesprochen werden, so muß ersichtlich sein, daß der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats von der Ermächtigung des § 108 II Gebrauch machen will.
18. 10. 21. Bd. 7, 62 V A 66 und 105/21.

636. § 135.
Bei Vergütungsansprüchen — z. B. aus UmsStG. 1919 § 20 Nr. 4 — findet keine Verzinsung statt.
25. 10. 21. Bd. 7, 243 V A 176/21.

637. § 141.
Kurswert s. Nr. 666 zu KAbgG. 1918 § 24, sowie zu RStempG. Nr. 727.
Bd. 7, 344.

638. § 154 II Satz 1
Zu den Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage des Grundstücks verwandt sind, gehören Heizungsanlagen auch dann nicht, wenn das Grundstück der Ausübung eines Gewerbes dient.
30. 9. 21. Bd. 7, 43 II A 259/21.

639. § 154 II.
s. zu § 11 GrErwStG. Nr. 749.

640. § 177, 209 I Satz 1; § 186.
Das Finanzamt kann Auskunft von einem Dritten nur verlangen, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen (§ 209 I Satz 1 AO.). Das Finanzamt muß dem Dritten eine Erklärung, daß diese Vorschriften beachtet wurden, zugehen lassen. Andernfalls ist die Rechtsbeschwerde gegeben. § 186 AO. berechtigt das Finanzamt nicht zur Auskunftseinholung, sondern nur zur Bucheinsicht; zu dieser allerdings auch dann, wenn die Voraussetzungen von § 209 I Satz 1 nicht vorliegen.
24. 11. 21. Bd. 7, 232/33 V A 84/21.

641. § 186.
s. zu § 177 Nr. 640.
Bd. 7, 232/33.

642. §§ 202, 282, 283.
Die Reichsabgabenordnung unterstellt grundsätzlich das Zwangsverfahren wegen Geldforderungen, insbesondere also wegen der in Steuerbescheiden festgesetzten Steuerbeträge, nicht der Vorschrift des § 202 und damit auch nicht der Nachprüfung durch den FH. im Wege der Rechtsbeschwerde.
28. 10. 21. Bd. 7, 169 I a A 156/21.

643. § 209 I Satz 1.
s. zu § 177 Nr. 640.
Bd. 7, 232/33.

644. § 210 Abs. 1, II. (Schätzung.)
vgl. Nr. 697 dieser Zusammenstellung.
29. 11. 21. Bd. 7, 259.

645. § 210 III.
vgl. Nr. 715 (zu UmsStG. 1919 § 21 I Nr. 1 bis 3).
4. 10. 21. Bd. 7, 68 V A 107, 108/21.

646. § 211 III.
Zustellung und Rechtsmittelbelehrung ist nur für die Steuerbescheide vorgeschrieben, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, also nicht für Stempelsteuerbescheide.
18. 11. 21. Bd. 7, 231 II A 531/21.

647. § 213.
Wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörden vor Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigt, so ist die Steuerfestsetzung zu berichtigen. Diese Vorschrift gibt jedoch dem Steuerpflichtigen kein unmittelbares Recht auf Berichtigung der Steuerfestsetzung; vielmehr hat die Steuerbehörde von sich aus, wenn auch angeregt durch einen Antrag, die Steuerfestsetzung zu berichtigen. Gegen Ablehnung der Berichtigung ist nur das Beschwerdeverfahren, nicht das Berufungsverfahren, gegeben.
18. 11. 21. Bd. 7, 231 II A 531/21.

648. § 228, § 243 I.
Für die Berufungsinstanz ist der Wert des Streitgegenstandes nach dem Steuerbetrage festzustellen, der in dem eingelegten Rechtsmittel bestritten ist, nicht auch nach dem Betrag, um den die Berufungsinstanz die Steuer über den von der Vorinstanz berechneten Betrag höher festgesetzt hat.
3. 11. 21. Bd. 7, 198 III A 190/21.

649. §§ 234, 130.
Ein Erstattungsanspruch, der aus Rechtsgründen geltend gemacht ist, darf nicht dem ersichtlichen Willen des Steuerpflichtigen entgegen als ein Gesuch um Erstattung der Steuer aus Billigkeit behandelt werden.
10. 11. 21. Bd. 7, 238 V A 87/21.

650. § 251.
Zur Rechtsmittelbelehrung in dem vorläufigen Bescheide des Vorsitzenden des Finanzgerichts nach § 251 II AO. gehören neben dem Hinweis aus § 251 III AO. auch die im § 242 I Satz 2 AO. vorgeschriebenen Angaben. (Art und Frist des Rechtsmittels; Stelle bei der es einzulegen ist.)
21. 12. 21. Bd. 7, 347 V A 250/21.

651. § 265.
Die Finanzbehörde, die den Grunderwerbssteuerbescheid erlassen hat, ist zur Einlegung des Rechtsmittels auch gegen Urteile der Bezirksausschüsse und nicht nur zuungunsten der Steuerpflichtigen befugt.
30. 9. 21. Bd. 7, 31 II A 385/21 = JW. 1922, 529.

652. §§ 265, 234 I S. 5.
Das Finanzamt (dessen Vorsteher) kann die ihm zustehenden Rechtsmittel bei seiner eigenen Geschäftsstelle einlegen.
14. 10. 21. Bd. 7, 72 II A 306/21 = JW. 1921, 1622.

653. § 268 II §§ 67 und 68.
1. Die Frist zur Begründung der Rechtsbeschwerde ist eine Ausschlußfrist.
2. Gegen die Versäumung der Frist zur Begründung der Rechtsbeschwerde kann Nachsicht gewährt werden.
19. 12. 21. Bd. 7, 309 Gr. S. 5/21.

654. § 275 IV; § 280.
Die rechtliche Beurteilung durch den FH., die der Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und der Rückverweisung zugrunde liegt, ist auch für den FH. bindend, wenn die Sache auf Grund einer neuen Rechtsbeschwerde an ihn zurückgelangt.
13. 7. 21 Bd. 7, 27 IV a A 43/21.

655. § 295 Halbsatz 2.
Eine Änderung der Rechtsauffassung des FH. rechtfertigt die Gewährung von Gebührenfreiheit.
29. 11. 21. Bd. 7, 287 V A 154/21.

656. § 351.
s. Nr. 632 zu AO. 96.
Bd. 7, 341.

657. § 433 I Satz 3.

Diese Vorschrift setzt voraus, daß das Strafgericht zu der Frage, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht, schlüssig Stellung genommen hat, hierbei zu einem von dem rechtskräftigen Bescheid der Steuerbehörde abweichenden Ergebnis gelangt ist und dem FH. darlegt, daß und warum es abweichen will.

13. 12. 21. Bd. 7, 290 V C 1/21.

2. Landessteuergesetz.

658. § 5.

Nach dieser Bestimmung sind neue Steuerordnungen oder Gemeinden (Gemeindeverbände, von den zuständigen Landesbehörden dem RFM. oder der von ihm beauftragten Reichsbehörde mitzuteilen. Der RFM. und die von ihm beauftragte Reichsbehörde können binnen einem Monat Einspruch erheben, wenn die Ordnungen mit dem Reichsrecht nicht vereinbar oder wenn sie geeignet sind, Reichssteuereinnahmen zu schädigen und überwiegend Interessen der Reichsfinanzen entgegenstehen.

Über diese Bestimmung hatte der FH. sich gutachtlich dahin geäußert:

„Die Anordnungen im § 5 LandesStG. sind getroffen, um die Austragung von Meinungsverschiedenheiten über die Zulässigkeit einer Gemeindesteuerordnung möglichst schon vor deren Erlaß herbeizuführen. Die Einhaltung oder Nichteinhaltung dieser Anordnungen hat mit der Rechtsgültigkeit oder Rechtsungültigkeit der Gemeindesteuerordnung nichts zu tun."

Der § 6 LandesStG. steht mit § 5 nicht im Zusammenhang; es kann also gegen Steuerentwürfe der FH. nicht angerufen werden. Ferner kann der Steuerpflichtige geltend machen, daß die Steuerordnung mit dem Reichsrecht nicht vereinbar sei (LandesStG. § 2), auch wenn Einspruch nach § 5 nicht erhoben worden ist. In der Begründung des Gutachtens sind weiterhin folgende Grundsätze aufgestellt:

„Beschränkungen bestehen nur nach zwei Richtungen: Es ist verboten, Steuern zu erheben, die in gleicher Art schon vom Reiche in Anspruch genommen sind (§ 2). Jede hiergegen verstoßende Steuerordnung ist rechtsungültig, weil Reichsrecht vor Landesrecht geht (Art. 13 der RVerf.), und jeder auf Grund einer solchen Inanspruchgenommene kann ihre Ungültigkeit mit den ordentlichen Rechtsmitteln vor den Landesbehörden geltend machen. Außerdem aber ist der RFM. gemäß § 6 I in Verb. mit dem Reichsgesetze zur Ausführung des Art. 13 II der RVerf. v. 8. Nov. 1920 (RGBl. 510) in den Stand gesetzt, die Ungültigkeit durch eine mit Gesetzeskraft ausgestattete Entscheidung des FH. feststellen zu lassen, an welche die Landesbehörden sich zu halten genötigt sind.

2. Die Steuerordnungen sollen nicht die Steuereinnahmen des Reichs schädigen (§ 3). Einen Verstoß gegen diese Vorschrift kann ein Steuerpflichtiger nicht geltend machen. Hier kann nur der RFM. eingreifen. Es entscheidet gemäß § 6 II der Reichsrat. Entscheidet er im Sinne des RFM., so müssen die Länder und Gemeinden gemäß § 4 ihre Steuerordnung ändern oder aufheben. Die Steuerordnung bleibt, solange sie nicht aufgehoben oder geändert ist, in Kraft. Im Gegensatze zum ersten Falle liegt hier eine lex imperfecta vor, wie die Begründung zu § 4 LandesStG. (S. 27) ausdrücklich durch die Bemerkung anerkennt: „Auf Zwangsmittel glaubte der Entwurf verzichten zu können."

Gutachten 12. 12. 21. Gr. S. D. 1/21 Bd. 7, 279.

659. § 2. KohlenStG. § 1.

Die auf Grund von § 1 des braunschweigischen Gesetzes, die Veranlagung und Erhebung der Bergwerksabgabe betreffend, vom 15. April 1867 (Ges. u. VOS. Nr. 24 S. 173) in Verb. mit Art. I des Ges. v. 4. April 1919 (Ges.- u. VOS. Nr. 53 S. 103) in Braunschweig von Kohlen erhobene Bergwerksabgabe ist mit dem Reichsrecht nicht vereinbar.

19. 12. 21. Bd. 7, 266 Gr. S. 3/21.

3. Steuerfluchtgesetz.

660. § 21.

Auf die Freistellung von der nach § 1 StFlG. begründeten Verpflichtung gemäß § 21 a. a. O. hat der Steuerpflichtige, wenn die Auswanderung im deutschen Interesse liegt oder wenn die Ablehnung des Antrags eine außerordentliche Härte darstellen würde, einen rechtlichen Anspruch. Die Freistellung darf deswegen gegen den Willen des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Umfanges nicht eingeschränkt und hinsichtlich der Dauer nicht an den Vorbehalt späterer Nachprüfung und jederzeitiger Widerruflichkeit geknüpft werden.

9. 11. 21. Bd. 7, 150 IV b B 11/21.

4. Bürgerliches Gesetzbuch.

661. § 313 Satz 2.

Heilung des Formmangels s. zu GrErwStG. § 5 III Nr. 741. Bd. 7, 235.

5. Friedensvertrag von Versailles.

662. Art. 54 Anl. §§ 1, 2.

1. Hat jemand auf Grund des § 2 der Anlage zu Art. 54 des FV. die französische Staatsangehörigkeit erworben, so gilt das nicht mit Rückwirkung v. 11. Nov. 1918; die nach dem 31. Dez. 1919 beantragte und erlangte Verleihung der französischen Staatsangehörigkeit schließt die Erhebung des Notopfers nicht aus.

2. Hat die Ehefrau auf Grund des § 1 a. a. O. die französische Staatsangehörigkeit mit Rückwirkung v. 11. Nov. 1918 erlangt, so ist sie nicht persönlich notopferpflichtig; ihr Vermögen ist deshalb aus dem Gesamtvermögen der Eheleute auszuscheiden.

26. 9. 21. Bd. 7, 57 III A 142/21.

663. § 29. ReichssiedlungsG. v. 11. Aug. 1919.

Soweit diese Vorschrift Befreiung von der Grunderwerbssteuer gewährt, ist sie durch das GrErwStG. v. 12. Sept. 1919 (§ 8) nicht aufgehoben.

21. 10. 21. Bd. 7, 133 II A 24/21 = JW. 1922, 238.

II. Teil.

Steuern vom Vermögen und vom Einkommen.

1. Besitzstempelgesetz.

664. § 6 Ziff. 1 und 5, § 10.

Die ideellen Anteile der Teilnehmer an der fortgesetzten Gütergemeinschaft (hamburgisches Recht, BGB., sind als Bestandteile ihres Vermögens anzusetzen. Ein Wertanschlag für das als Nutzungsrecht bezeichnete Recht des überlebenden Ehegatten an den Anteilen der Kinder ist beim Vermögen der Kinder nicht abzuziehen.

24. 9. 21. Bd. 7, 47 III A 108/20.

2. Kriegssteuergesetz 1916.

665. §§ 16, 18; KAbgG. 1918, §§ 22, 14; KAbgG. 1919, §§ 16, 18.

Der steuerpflichtige Gewinn ist zu kürzen um die Aufsichtsratstantiemen, nicht dagegen um die Überweisungen an eine — unselbständige — Arbeiterunterstützungskasse und um Rücklagen zur Verfügung des Vorstandes für Tantiemen und Gratifikationen an Angestellte der Gesellschaft.

21. 10. 21. Bd. 7, 112 I A 225/20.

3. Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918.

666. § 24; KStG. 1916 §§ 16, 18.

Der an der Börse für getätigte Geschäfte amtlich notierte Kurs gibt grundsätzlich den für die Geschäftsbilanz allein maßgebenden gemeinen Wert eines Wertpapieres an einem bestimmten Tage wieder. Demgegenüber ist jedoch der Nachweis zulässig, daß größere Beträge von Wertpapieren (Kriegsanleihe) an dem bestimmten Tage nur zu einem niedrigeren Kurse verkauft werden konnten.

28. 10. 21. Bd. 7, 344 I A 206/20 = JW. 1922, 730.

667. § 18; KStG. 1916 § 16.

Delkrederekonto. Ob Forderungen am Bilanzstichtag als minderwertig im Vergleich zum Nennbetrag anzusehen sind, ist vom subjektiven Standpunkt des ordentlichen die Gesamtverhältnisse verständig erwägenden Kaufmanns aus zu beurteilen; deshalb ist es nicht von ausschlaggebender Bedeutung, ob nach dem Bilanzstichtag tatsächlich Verluste an den Forderungen eingetreten sind oder nicht.

4. 10. 21. Bd. 7, 130 I A 88/21.

668. § 6 Ziff. 1.

Bei der Veranlagung zur Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs ist es für den Ausschluß des Abzugs der Erbschaftserwerbungen gleichgültig, ob der Erwerb in einem Bruchteil des Nachlasses oder in einem Vermächtnis besteht. Der volle Abzug ist für einen Vermächtnisnehmer nicht schon deshalb gerechtfertigt, weil zur Zeit der Testamentserrichtung der Vermögenszuwachs des Erblassers noch nicht eingetreten war.

26. 9. 21. Bd. 7, 54 III A 140/21.

4. Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1919.

669. § 5; BStG. § 36.

Bei der Veranlagung zur Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs ist der Nennwert einer in ausländischer Währung zahlbaren Schuld in der Regel nach dem Wechselkurse v. 30. Juni 1919 umzurechnen.

War aber die Schuld an diesem Tage nicht fällig oder rückzahlbar, so ist ihr Wert nach dem schätzungsweisen Werte im Zeitpunkt der Fälligkeit oder der Rückzahlbarkeit (Devisenterminwert) festzustellen.

24. 9. 21. Bd. 7, 142 III A 139/21 = JW. 1922, 46.

5. Gesetz über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs.

670. § 2.

Der Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs ist das Vermögen aller Personen unterworfen, die den 30. Juni 1919 erlebt haben, selbst wenn sie vor Inkrafttreten des Ges. v. 10. Sept. 1919 verstorben sind.

9. 11. 21. Bd. 7, 291 III A 132/21.

6. Erbschaftssteuergesetz 1906.

671. § 56 II, §§ 55, 56.

1. Beweispflichtig für das Vorliegen einer Schenkung ist, wenn der äußere Tatbestand eines gegenseitig verpflichtenden Vertrags gegeben ist, die Steuerbehörde.

2. Ist eine Schenkung in die Form eines Verkaufs an eine offene Handelsgesellschaft gekleidet, so ist zu prüfen, ob nach dem Parteiwillen die offene Handelsgesellschaft oder deren Gesellschafter in dieser ihrer Eigenschaft beschenkt werden sollen.

28. 10. 21. Bd. 7, 192 I a A 101/21 = JW. 1922, 734.
(Vgl. Bd. 1, 197)

7. Erbschaftssteuergesetz 1919.

672. §. 35 I Ziff. 4.

Eine von dem Inhaber eines Unternehmens durch Anschlag in der Fabrik bekanntgegebene Kundgebung des Inhalts, daß er ein Kapital zur Gründung einer Unterstützungskasse für die Beamten und Arbeiter stifte, und die darauf erfolgende Absonderung eines entsprechenden Vermögensbestandteils von dem übrigen Vermögen des Inhabers und dessen getrennte Verwaltung durch den Inhaber begründen weder eine Kasse oder Anstalt im Sinne dieser Vorschrift noch ein mit steuerrechtlicher Selbständigkeit ausgestattetes Zweckvermögen.

21. 10. 21. Bd. 7, 177, I a A 106/21.

673. § 35 III i. Verb. mit § 40 I letzter Satz.

Die an einen nicht rechtsfähigen Verein erfolgte freigebige Zuwendung unter Lebenden mit der Bestimmung, sie einem ausschließlich mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecke zuzuführen, ist schenkungssteuerpflichtig.

18. 11. 21. Bd. 7, 324 I a A 107/21.

674. § 40 III.

1. Die nach dieser Vorschrift eintretende Steuerfreiheit umfaßt nicht ein Grundstück, das zum Zwecke der Ausübung eines Berufes übereignet wird.

2. Die Vorschrift im ersten Satzteil von § 42 Ziff. 2 trifft nur Zuwendungen, die unmittelbar und ausschließlich dem Unterhalte des Bedachten dienen sollen, nicht dagegen solche, die ihm die Erlangung einer selbständigen Lebensstellung ermöglichen, auf Grund deren er alsdann selbst seinen Lebensunterhalt erwerben soll.

27. 9. 21. Bd. 7, 30 I a A 96/21.

675. § 40 III, 42 Ziff. 2.

Die Angabe des Beschenkten, die Zuwendung seines Vaters an ihn sei zur Begründung seiner Existenz erfolgt, entbindet die Steuerbehörde nicht von der Verpflichtung zur Prüfung der Frage, ob gleichwohl auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse die angeführten Befreiungsvorschriften Platz greifen.

18. 11. 21. Bd. 7, 332 I a A 27/21.

8. Kapitalertragssteuergesetz.

676. § 2 I Ziff. I 2, § 4.

Die Darlehnsgewährung, die sich in der Form einer verzinslichen Anleihe, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, vollzieht, untersteht einzig der Sondervorschrift des § 2 I Ziff. I 2 in Verb. mit § 4 I, so daß insoweit die Ziff. I 4 des § 2 I und folglich auch die Anwendbarkeit des auf sie Bezug nehmenden § 4 IV ausscheidet. Die Zinsen solcher Teilschuldverschreibungen unterliegen also der KapErtrSt., auch soweit die Schuldverschreibungen in den Händen von im Auslande wohnenden Ausländern sind. Das gilt auch von solchen Teilschuldverschreibungen, die eine Gesellschaft über stehen gebliebene Dividenden ausgibt.

20. 9. 21. Bd. 7, 1; I A 77/21.

677. § 2 I Ziff. I 4 Satz 1.

Aus der Vereinbarung, daß vom Besteller einer Ware schon vor deren Lieferung der Kaufpreis oder ein Teil zu entrichten, ihm dafür aber die Anzahlung bis zur Lieferung der Ware vom Verkäufer zu verzinsen sei (Antizipationszinsen), kann eine Steuerpflicht dieser Vorauszinsen nicht hergeleitet werden.

27 9. 21. Bd. 7, 40 I A 81/21.

678. § 2, I Ziff. I 4 i. Verb. m. § 2, II.

Die Bezüge des Gesellschafters unterliegen der Kapitalertragssteuerpflicht.

679. § 3 I Ziff. 2 a.

Unter diese Befreiungsvorschrift fallen auch unselbständige Stiftungen.

Zur Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandsmerkmals dieser Bestimmung ist es erforderlich, daß für das Reich, ein Land oder eine öffentlich-rechtliche Körperschaft die rechtliche Verpflichtung besteht, im Falle der Unzulänglichkeit der Stiftungsmittel den Stiftungszweck ganz oder teilweise zu erfüllen. Dagegen ist es nicht erforderlich, daß sich die Unzulänglichkeit der Stiftungsmittel bereits ergeben hat und infolge davon die ersatzweise Erfüllung eingetreten ist.

Bei unselbständigen Stiftungen genügt es, daß das Reich, ein Land oder eine öffentlich-rechtliche Körperschaft zur ersatzweisen Erfüllung der Stiftungszwecke rechtlich verpflichtet ist, es ist nicht erforderlich, daß die Verpflichtung gerade der durch die Zuwendung bedachten öffentlich-rechtlichen Körperschaft obliegt.

22. 12. 21. Bd. 7, 327 I A 213/21.

680. § 3 I, Ziff. 2 b.

Die Begräbniskasse eines nicht von Gewinnabsicht geleiteten Vereines mit nicht geschlossener Mitgliederzahl ist für Erträge von solchen Kapitalanlagen, die sich vor dem 1. Okt. 1919 im Besitze der Kasse befunden haben, von der Kapitalertragssteuer befreit.

27. 9. 21. Bd. 7, 108 I A 155/21.

681. § 3 I Ziff. 2 b.

Nicht gemeinnützig im Sinne dieser Vorschrift ist ein der Privatwirtschaft seiner Mitglieder dienender Feuerversicherungsverein.

Die Gemeinnützigkeit eines Vereins ist nach den Verhältnissen zu beurteilen, wie sie zur Zeit des Bezugs der Kapitalerträge und damit zur Zeit des Bestehens des Vereins gestaltet sind.

10. 11. 21. Bd. 7, 200 I A 184/21.

682. § 3 I Ziff. 2 Buchst. b.

Auch der Zweck der Entfaltung kirchlicher Liebestätigkeit, z. B. in Gestalt besonderer religiöser Fürsorge für Taubstumme, ist gemeinnützig im Sinne dieser Vorschrift.

9. 12. 21. Bd. 7, 330 I A 136/21.

683. § 2 I Ziff. 4.

Die Zinsen, die einem Beamten für das auf sein Konto bei einer Sparkasse oder Bank überwiesene Gehalt vergütet werden, sind kapitalertragssteuerpflichtig.

4. 11. 21. Bd. 7, 216, I A 187/21.

684. § 2 I Ziff. I 4 Satz 1.

Die Worte „auf Grund einer Vereinbarung" veranschaulichen nur den Gegensatz zu dem Worte „gesetzliche" im Satze 2 daselbst Satz 1 hat alle rein rechtsgeschäftlich entrichteten Zinsen von Forderungen zum Gegenstand, auch diejenigen, auf deren Entrichtung vorher kein Rechtsanspruch bestand.

9. 12. 21. Bd. 7, 351 I A 117/21.

685. § 3 I Ziff. 5.

Diese Befreiungsvorschrift (für Mitglieder einer GmbH.) kann, soweit sie sich auf das unter den Gesellschaftern bestehende Ehegatten- und Verwandtschaftsverhältnis gründet, nur solange und soweit Anwendung finden, als ein solches Verhältnis unter den Personen begründet ist, welche in dem Zeitpunkt, in dem die Befreiungsvorschrift Anwendung finden soll, noch Gesellschafter sind.

4. 10. 21. Bd. 7, 174 I A 144/21.

686. § 3 I, Ziff. 10.

Im Sinne dieser Vorschrift muß die Beteiligung der Obergesellschaft an dem Unternehmen der Untergesellschaft mit mindestens einem Fünftel ununterbrochen mindestens während eines Zeitraumes angedauert haben, dessen Ende der Zeitpunkt bildet, in dem der Obergesellschaft die Kapitalerträge von seiten der Untergesellschaft zufließen und dessen Anfang zusammenfällt mit dem Beginne des letzten Geschäftsjahres der Obergesellschaft, das zur Zeit des Zufließens der Kapitalerträge bereits abgelaufen war.

28. 10. 21. Bd. 7, 156 I A 94/21.

687. § 3 I Ziff. 10.

Die Befreiungsvorschrift für Schachtelgesellschaften hat zur Voraussetzung, daß ein Unternehmen der im § 2 I Ziff. I 1 bezeichneten Art durch Erwerb von Mitgliedsrechten, wie sie der betreffenden Art von Unternehmungen entsprechen, — bei Aktiengesellschaften z. B. durch Erwerb von Aktien — zu einem anderen derartigen Unternehmen in gesellschaftliche Beziehungen tritt, und beschränkt

sich auf Erträge, aus solchen Beteiligungen; demgemäß erstreckt sie sich nicht auf die Zinsen aus einer Darlehnsgewährung an das andere Unternehmen.
4. 10. 21. Bd. 7, 78 I A 112/21 = JW. 1921, 406.

9. Reichsnotopfer.

688. § 5 Ziff. 10.
Für die Frage, ob im Sinne dieser Vorschrift eine Beschränkung auf einen bestimmten engeren Personenkreis gegeben ist, müssen dieselben Erwägungen maßgebend sein, wie für die Auslegung der wörtlich gleichlautenden Vorschrift in § 3 I Ziff. 2b KapitalertragStG.
16. 12. 21. Bd. 7, 334 I A 171/21.

689. § 13 III.
Die Steuerschuld eines Beschenkten nach dieser Vorschrift entsteht nur unter der Voraussetzung seiner Steuerpflicht nach §§ 2 und 3 RNOG.
19. 10. 21. Bd. 7, 137 III A 209/21.

III. Teil.
Verkehrssteuern.

1. Umsatzsteuergesetz 1918.

690. §§ 1, 6; AO. § 80 II.
Zwischen offenen Handelsgesellschaften, die aus denselben Gesellschaftern bestehen, und bei denen die Gesellschafter in derselben Weise beteiligt sind, sind Umsätze möglich und steuerpflichtig.
10. 11. 21. Bd. 207 V A 12/21.

691. § 1.
Eine wegen Beschlagnahme durch die Besatzungsbehörde gezahlte Entschädigung für die Einstellung des Betriebs eines Lichtspieltheaters ist nicht umsatzsteuerpflichtig.
10. 11. 21. Bd. 7, 306 V A 201/21.

692. § 1 I, § 2 Nr. 1.
1. Die vertraglich zugesagte Bereitwilligkeit zum Tätigwerden im Interesse eines andern ist als Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen, auch wenn die in Aussicht genommenen Umstände nicht eintreten und infolgedessen eine Tätigkeit nicht entfaltet wird.
2. Aus der Steuerfreiheit der Einfuhr folgt nicht die Steuerfreiheit ihrer Vermittlung.
10. 11. 21. Bd. 7, 273 V A 102/21.

693. § 7 UmsStG. 1919.
Diese Vorschrift ist nicht anwendbar, wenn bei der Herstellung einer Kühlanlage, an der ein Unternehmer beteiligt ist, dieser nur bestimmte Werkteile oder Maschinen liefert, während der Generalunternehmer die für die besonderen Zwecke des Bestellers berechnete und für diese Zwecke geeignete Kühlanlage als eine Einheit zu liefern hat; denn es wird nicht derselbe Gegenstand mehrfach umgesetzt.
11. 10. 21. Bd. 7, 106 V A 3/21.

694. § 6.
Wird von Juwelieren einer Goldwarenfabrik zur Herstellung von Ketten oder Ringen Altgold mit dem Anheimgeben überlassen, statt des erhaltenen Altgoldes anderes Gold bei der Bearbeitung zu verwenden und zurückzugeben, so ist der Umsatz nur als auf die Bearbeitung gerichtet anzusehen, demnach der Wert des zur Verarbeitung erhaltenen Altgoldes in das steuerpflichtige Entgelt nicht einzurechnen.
3. 11. 21. Bd. 7. 277 V A 11/21.

695. § 6.
Bei der steuerpflichtigen Veräußerung von Grundstücken bildet auch die Bestellung einer Verkehrshypothek für einen Teil des Kaufpreises durch den Erwerber einen Teil des vereinnahmten Entgelts.
4. 10. 21. Bd. 7, 67 V A 58/21.

696. § 6.
1. Der 5. Sen. schließt sich dem Urteil des 2. Sen. v. 23. Juli 1919 (RFH. 1, 140) an, wonach eine Lustbarkeitssteuer, die auf der umsatzsteuerpflichtigen Leistung ruht und auf die Leistungsempfänger abgewälzt wird, einen Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts bildet.
2. Wenn in einer Lustbarkeitssteuerordnung gesagt ist, daß der Unternehmer die Steuer von dem die Veranstaltung besuchenden Publikum für Rechnung der Gemeinde zu erheben hat, so folgt daraus nicht, daß der einzelne Besucher als Steuerpflichtiger anzusehen ist und der Unternehmer den Betrag der Lustbarkeitssteuer nicht zu versteuern hat.
10. 11. 21. Bd. 7, 306 V A 201/21.

697. § 15.
1. Ziel der Schätzung im Falle des § 210 II AO.
2. Schätzung der in einem landwirtschaftlichen Betriebe erzielten umsatzsteuerpflichtigen Entgelte nach Normalzahlen, die von Sachverständigen für größere Bezirke ermittelt sind.
29. 11. 21. Bd. 7, 259 V A 86/21.

2. Umsatzsteuergesetz 1919.

698. § 1 Nr. 1.
Die Überlassung von Waren an Dritte, die zwangsweise unter dem Drucke der aufrührerischen Masse gegen Bezahlung ganz außergewöhnlich niedriger Preise erfolgt, ist keine Lieferung im Sinne dieser Vorschrift.
11. 10. 21. Bd. 7, 82 V A 59/21 = JW. 1922, 174.

699. § 1.
Die Veräußerung der bei der staatlichen Unterhaltung von Wasserstraßen gewonnenen Gegenstände unterliegt der Umsatzsteuer.
24. 11. 21. Bd. 7, 275 V A 119/21.

700. § 1 Nr. 3, § 2 Nr. 1. § 11 II; AO. 226 I.
1. Werden Waren im Wege des Selbsthilfeverkaufs versteigert, so kann das Rechtsmittel gegen die von der Versteigerung zu erhebende Umsatzsteuer nur vom Versteigerer, nicht von dessen Auftraggeber eingelegt werden.
2. Läßt eine ausländische Firma von ihr ins Inland gesandte, aber vom Empfänger nicht abgenommene Ware im Wege des Selbsthilfeverkaufs versteigern, so greift die Befreiungsvorschrift des § 2 Nr. 1 nicht ein.
4. 1. 22. Bd. 7, 348/349 V A 22/21.

701. § 2 Nr. 1.
1. Erste Umsätze eingeführter Gegenstände sind solche, denen Umsätze aus dem Ausland vorangegangen sind. § 11 IV Satz 1 Halbsatz 2 AusfBest., der etwas Abweichendes besagt, ist rechtsirrig und ungültig.
2. Der erste inländische Verkauf von Fischen, die auf der hohen See gefangen und in das Inland gebracht sind, ist umsatzsteuerpflichtig. (Jetzt geändert durch Ges. v. 8. April 1922.)
18. 10. 21. Bd. 7, 62 V A 66 und 105/21.

702. § 2 Ziff. 2, § 3 Ziff. 3.
Die im Betrieb einer städtischen Pfandleihanstalt aus der Pfandversteigerung anfallenden Erlöse können von der Umsatzsteuerpflicht nicht befreit werden, da mit den Versteigerungen nicht ein wohltätiger oder gemeinnütziger Zweck, sondern nur die Befriedigung der Leihanstalt wegen ihrer Forderungen verfolgt wird. Außerdem ist es bei Versteigerungen zum Höchstgebot begrifflich ausgeschlossen, daß sie hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmungen vereinnahmten Entgelten zurückbleiben.
16. 9. 21. Bd. 7, 96 I B 236/21.

703. § 3 Nr. 3.
1. § 3 Nr. 3 hat in Übereinstimmung mit dem Grundsatz des Gesetzes, Lieferungen und sonstige Leistungen der Steuer zu unterwerfen (§ 1), die Zwecke im Sinne, wie sie sich in der Betätigungsweise des Unternehmens ausprägen. Es ist also verfehlt, einen Unterschied zwischen Zwecken und Leistungen zu machen.
2. Eine sich mit der entgeltlichen Verwahrung von Wertpapieren befassende Landeskreditkasse ist nicht ausschließlich gemeinnützig nach § 3 Ziff. 3 dieser Vorschrift.
16. 9. 21. Bd. 7, 7 I B 262/21.

704. § 3 Nr. 3.
Ein ausschließlich gemeinnütziges oder wohltätiges Unternehmen liegt nicht vor, wenn eine Landesfleischstelle für die Zeit nach Aufhebung der Zwangswirtschaft Fleisch beschafft und es nach der Aufhebung der Zwangsbewirtschaftung zu wesentlich niedrigeren Preisen als denen des freien Handels an die Bevölkerung abgibt.
16. 9. 21. Bd. 7, 91 I B 442/21.

705. § 4.
Unter Steuer im Sinne von § 28 UmsatzStG. 1918 und § 4 UmsatzStG. 1919 ist auch der Warenumsatzstempel zu verstehen.
7. 11. 21. Bd. 7, 189 II A 301/21.

706. § 7.
1. Ein Holzhändler, der fertig im Walde aufgeschichtetes Holz kauft und durch selbständige Unternehmer seinen Kunden zuführt, ist von der Umsatzsteuer befreit.
2. § 4 AO. gebietet, den Begriff des unmittelbaren Besitzes im Sinne von § 7 UmsatzStG. 1919 gegenüber § 854 II BGB. einschränkend auszulegen.
11. 10. 21. Bd. 7, 85 V A 34/21.

707. § 9 I.
Die Umsatzsteuerfreiheit der einzelnen von der Zwangswirtschaft ergriffenen Gegenstände tritt mit der Aufhebung der für sie gültig gewesenen Zwangsbewirtschaftung außer Kraft.
16. 9. 21. Bd. 7, 91 I B 442/21.

708. § 15 I Nr. 13 a.
Unter diese Vorschrift fallen nur Gegenstände aus Holz (siehe § 6), sei es, daß sie ganz aus den dort bezeichneten Edelhölzern hergestellt sind oder Gegenstände aus anderem Holz in Verbindung mit den genannten Edelhölzern sind.
14. 10. 21. Bd. 7, 121 II A 241/21.

709. § 16.
Bestimmungen der vom RFM. mit Zustimmung des Reichsrats auf Grund des § 45 UmsatzStG. v. 24. Dez. 1919 zu § 15 erlassenen AusfBest. haben Gesetzeskraft nur insoweit, als sie erkennen lassen, daß der Reichsrat sie auf Grund des § 16 des Gesetzes getroffen hat.
14. 10. 21. Bd. 7, 121 II A 241/21.

710. § 20 Nr. 2; Ausf. Best. § 197 I b.
Wenn jemand ein gekauftes Klavier benutzt, um seine Kinder, die sich im Alter von 12 und 9 Jahren befinden, musikalisch ausbilden zu lassen, liegt in der Regel kein Erwerb für Lehr- oder berufliche Zwecke vor.
11. 10. 21. Bd. 7, 81 V A 38/21.

711. § 20 Nr. 4.
Vgl. 25. Okt. 1921 Bd. 7, 243 Nr. 636 dieser Zusammenstellung.

712. § 21 Nr. 5.
Voraussetzungen, unter denen ein Pferd als Kutschpferd im Sinne dieser Vorschrift anzusehen ist.
18. 10. 21. Bd. 7, 141 V A 153/21.

713. §§ 20, 24 III.
Der Beschwerdeführer hatte ein Motorrad von einem Kolonialwarenhändler gekauft. Dieser hat erhöhte Umsatzsteuer entrichtet. Der Beschwerdeführer begehrte Vergütung dieses Betrags, weil das Rad ausschließlich oder überwiegend der Ausübung seines Gewerbes diene. Das Landesfinanzamt hat den Antrag abgelehnt, weil der Beschwerdeführer in seinem Betriebe eines Personenkraftfahrzeuges nicht benötige. Der FH. hob die Entscheidung auf; es komme nur darauf an, ob das Fahrzeug ausschließlich oder überwiegend der Ausübung des Gewerbes diene. Wie der Gewerbetreibende sein Gewerbe, insbesondere auch in Rücksicht auf die Ausdehnung des Betriebes, einrichten und betreiben wolle, sei ausschließlich seine Sache.
24. 11. 21. Bd. 7, 296 V A 10/21. (Durch die Novelle vom 8. 4. 22 ist der Erstattungsanspruch für Fälle der vorliegenden Art beseitigt.)

714. § 20 Nr. 4 Ausf. Best. § 197 I d. II.
1. Die Bestimmungen des § 197 I d II halten sich, auch soweit sie Merkmale für die Beschaffenheit von Fahrzeugen aufstellen, im Rahmen des § 20 Nr. 4 des Gesetzes.
2. Bei der Frage, ob die Beschaffenheit von Personenkraftwagen einen Vergütungsanspruch im Sinne dieses § 20 Nr. 4 begründet erscheinen läßt, ist die objektive Beschaffenheit der Wagen von ausschlaggebender Bedeutung; es kann also nicht von der Größe und Bedeutung der erwerbenden Firma abhängig gemacht werden, ob bei solchen Wagen ihrer Beschaffenheit nach die Absicht äußerer Wirkung im Vordergrunde steht.
22. 11. 21. Bd. 7, 263 V A 95/21.

715. §§ 21 Nr. 1 bis 3 Abs. 2; §§ 16, 23 I Nr. 3.
Die Erweiterungen und Beschränkungen, die der Reichsrat auf Grund der ihm nach § 21 II, § 16 UmsatzStG. 1919 zustehenden Ermächtigung zu § 21 I Nr. 1—3 für die Kleinhandelssteuer anordnet, gelten auch für die nach § 23 I Nr. 3 erhöht umsatzsteuerpflichtigen Privatverkäufe. — Ob die Voraussetzung einer Schätzung des Umsatzes nach AO. § 210 III vorliegen, muß im ordentlichen Rechtsmittelverfahren nachgeprüft werden.
4. 10. 21. Bd. 7, 68 V A 105, 108/21.

716. § 23 I Nr. 3.
Bei entgeltlicher Lieferung der in dieser Vorschrift aufgeführten, aus § 15 des Gesetzes übernommenen Gegenstände ist die erhöhte Steuer nur dann nicht zu entrichten, wenn der Liefernde Gewerbetreibender ist und sein Gewerbe auf die Veräußerung von Gegenständen der gleichen Art gerichtet ist.
29. 11. 21. Bd. 7, 298 V A 37/21.

717. § 23 II.
Bei luxussteuerpflichtigen Privatverkäufen von Sachen der im § 21 I Nr. 1—3 UmsatzStG. bezeichneten Art tritt die Befreiung von der Steuerpflicht nur ein, wenn die Wiederveräußererbescheinigung tatsächlich vorgelegt wird. Die Vorlegung muß vor Ablauf von 14 Tagen nach der Zahlung, spätestens jedoch bei Ausstellung der Empfangsbescheinigung geschehen.
10. 11. 21. Bd. 7, 238 V A 87/21.

718. § 24 II.
Befreiung von der erhöhten Umsatzsteuer kann nur vor Eintritt der Steuerpflicht gewährt werden.
29. 11. 21. Bd. 7, 298 V A 37/21.

719. § 25 Nr. 2.
Die Ausführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetze 1919 § 86 I Satz 3 haben mit Recht Sanatorien der Beherbergungssteuer unterworfen, sofern und soweit der Heilzweck bei ihnen nicht überwiegt. Daß ärztliche Behandlung im Hause stattfindet, genügt, wenn im übrigen die Einrichtung den Stempel trägt, daß das Unternehmen der Erholung dienen soll, nicht, um die Steuerpflicht zu verneinen.
2. 12. 21. Bd. 7, 350 V A 185/21.

720. § 37 II.
Während § 37 II UmsatzStG. von 1919 eine besondere Verzinsungspflicht festsetzt, die unabhängig von der Fälligkeit der Steuerschuld entsteht, regelt § 104 AO. eine allgemeine Verzinsungspflicht, die mit der Fälligkeit, grundsätzlich also mit Ablauf der in § 37 I UmsatzStG. vorgesehenen Frist von zwei Wochen nach der Bekanntgabe des Bescheids entsteht. Letztere erstreckt sich auch auf Steuerbeträge, die 1000 ℳ übersteigen.
29. 11. 21. Bd. 7, 305 V A 99/21.

721. § 37 II.
Die Verzinsungspflicht setzt nicht voraus, daß die Steuer vor Ablauf der im § 37 II vorgeschriebenen Frist von drei Monaten fällig geworden ist.
29. 11. 21. Bd. 7, 287 V A 154/21.

722. § 39.
Ist eine Umsatzsteuer bei Privatverkäufen durch Verwendung von Stempelmarken zu Unrecht entrichtet worden, so ist ein Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen ausgeschlossen, wenn das Finanzamt vor Verwendung der Marken die Steuerpflichtigkeit des Privatverkaufs durch schriftlich erteilte Auskunft unter Bezifferung des Steuerbetrags bejaht hat; in diesem Falle ist der Steuerpflichtige darauf beschränkt, die Auskunft des Finanzamts anzufechten.
10. 11. 21. Bd. 7, 238 V A 87/21.

723. § 9 Ausf. Best.
Die in dieser Vorschrift bewilligte Befreiung von der Umsatzsteuer hat mit der Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach § 3 Nr. 3 UmsatzStG. nichts zu tun, stellt vielmehr eine Sonderbestimmung dar. Hieraus läßt sich jedoch nicht herleiten, daß eine Anerkennung gemäß § 3 Nr. 3 für Unternehmungen, die an sich unter § 9 AusfBest. fallen, nicht möglich sei. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit solcher Unternehmungen ist vielmehr angängig, wenn die durch § 3 Nr. 3 des Gesetzes und durch § 9 AusfBest. bestimmten Voraussetzungen erfüllt sind.
18. 5. 21. Bd. 7, 32 I B 3/21.

3. Reichsstempelgesetz.

724. § 1 a.
1. Der Vertrag über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist nicht vor Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister als ausgeführt anzusehen.
2. Die Ausführung des Vertrags ist als unterblieben anzusehen, wenn die Eintragung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ins Handelsregister aufgegeben worden ist.
25. 11. 21. Bd. 7, 255 II A 502/21 = JW. 1922, 727.

725. § 24 III.
Ein Ergänzungsstempel ist zu verwenden, wenn ein Bankgeschäft mit einem auswärtigen Kunden durch Vermittlung einer auswärtigen Geschäftsstelle im eigenen Namen und für eigene Rechnung abgeschlossen hat. Zur Anwendung dieser Vorschrift ist erforderlich, daß die Zweigstelle am Zustandekommen des obligatorischen Grundgeschäfts als Vertreterin im Willen mitgewirkt hat.
4. 11. 21. Bd. 7, 203 II A 315/21,

726. TNr. 1 Aa.
Die bei Erhöhung des Grundkapitals einer Aktiengesellschaft vom ersten Erwerber der Aktien übernommenen Kosten der Kapitalerhöhung und die Stückzinsen unterliegen nicht der Abgabe. Ebenso bezüglich der Kosten der Gründung 17. Dez. 1919 Bd. 2, 90 Nr. 351 dieser Zusammenstellung. Vgl. auch 10. Mai 1921 Bd. 6, 1.
20. 9. 21. Bd. 7, 12 II A 146/21.

727. TNr. 1 A a; AO. § 141.
Die Bewertung von Aktien nach dem Kursstand eines bestimmten Zeitraums kann nicht durch den Einwand entkräftet werden, daß der Kursstand ein niederer gewesen sein würde, wenn der gesamte Betrag der Aktien auf einmal auf den Markt geworfen worden wäre.
7. 10. 21. Bd. 7, 37 II A 307/21.

728. TNr. 1 A a, Absatz II.
Bei Anwendung dieser Vorschrift kann eine Unterbilanz berücksichtigt werden, deren Höhe zur Zeit der Beschlußfassung durch die Generalversammlung der Gesellschaft ziffernmäßig noch nicht feststeht.
11. 11. 21. Bd. 7, 227 II A 310/21.

729. TNr. 1 A b.
Wird im Falle von Sacheinlagen in eine GmbH. bei deren Errichtung ein Teil des Einbringungspreises von den Gesellschaftern der Gesellschaft zufolge gesellschaftlicher Verpflichtung gestundet, so unterliegt der gestundete Betrag neben der Stammeinlage dem Gründungsstempel. Außerdem ist vom gesamten Wert der eingebrachten Sachen Einbringungsstempel zu erheben.
11. 11. 21. Bd. 7, 251 II A 228/21 = JW. 1922, 726.

730. TNr. I A b Spalte 4.
Die bei der Erhöhung des Stammkapitals einer GmbH. von einem Gesellschafter übernommenen Kosten und Stempel der Kapitalerhöhung sind dem stempelpflichtigen Betrage nicht hinzuzurechnen.
20. 9. 21. Bd. 7, 20 II A 186/21.

731. Zusatz 4 zu TNr. 1 A a b.
Unter Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift ist auch bares Geld und unter unentgeltlicher Zuführung von Gegenständen an eine Gesellschaft auch die Zuzahlung zwecks Vermeidung der Zusammenlegung von Aktien zu verstehen.
11. 11. 21. Bd. 7, 227 II A 310/21.

732. TNr. 1 A c.
Die Erhöhung der Einlagen der Kommanditisten ist mangels einer Vertragsurkunde ebenso wie die Einrichtung der Kommanditgesellschaft mit dem Antrag auf Eintragung in das Handelsregister stempelpflichtig.
14. 10. 21. Bd.7, 39 II A 427/21.

733. TNr. 1 A e 1.
Diese Befreiungsvorschrift findet nur auf diejenigen Personen Anwendung, die nach den Vorschriften des jeweils gültigen Erbschaftssteuergesetzes von der Zahlung der Erbschaftssteuer befreit sind.
14. 10. 21. Bd. 7, 74 II A 302/21.

734. TNr. 3.
1. Urkunden, die lediglich Anteil am Gewinn einer Gesellschaft, darüber hinaus aber keine Gesellschafterrechte gewähren, sind als Genußscheine stempelpflichtig.
2. Genußscheine sind auch dann zu versteuern, wenn sie unentgeltlich ausgegeben werden.
28. 10. 21. Bd. 7, 213 II A 195/21 = JW. 1922, 339.

735. TNr. 4 a.
Ist ein Darlehn mit der Abrede gegeben, daß die Rückzahlung des Darlehns auch in Pfandbriefen des Darlehnsgebers erfolgen könne, so liegt ein stempelpflichtiges Anschaffungsgeschäft lediglich in der Vereinbarung, durch die bei Rückzahlung des Darlehns an Stelle der Barzahlung die Gewährung eines entsprechenden Betrags Pfandbriefe gesetzt wird.
4. 11. 21. Bd. 7, 202 A 315/21.

736. TNr. 4 a Ziff. 5, Zusatz 3 und Spalte 4.
Bei Ausreichung junger Aktien sind für die Berechnung des Schlußnotenstempels die vom Übernehmer der Aktien zu zahlenden Stückzinsen dem Anschaffungspreise hinzuzurechnen.
10. 1. 22. Bd. 7, 321 II A 528/21.

737. TNr. 4 a Ermäßigungsvorschrift 1.
Verträge zwischen den Inhabern einer offenen Handelsgesellschaft, die Bankgeschäfte betreibt, und der offenen Handelsgesellschaft haben keinen Anspruch auf Stempelermäßigung.
30. 9. 21. Bd. 7, 22 II A 445/21.

738. TNr. 4 a RStempG. 1918.
Diese Vorschrift findet auch Anwendung auf die Übernahme junger Aktien, die eine Bankgeschäfte betreibende Aktiengesellschaft infolge Erhöhung ihres Grundkapitals ausgibt, durch eine andere Bank.
30. 9. 21. Bd. 7, 83 II A 386/20.

739. 1 Tarifst. 8 Befreiungsvorschrift 1.
Diese Befreiungsvorschrift (Ausschließliche Benutzung eines Kraftwagens im Dienste eines Bundesstaats oder einer Behörde) trifft nur zu, wenn eine Willenskundgebung vorliegt, die die Behörde oder den Beamten zur Einstellung des Kraftfahrzeugs in den öffentlichen Dienst verpflichtet.
4. 11. 21. Bd. 7, 186 II A 419/21 = JW. 1922, 530.

4. Grunderwerbsteuergesetz.

740. § 3.
Werden alle Anteile einer Grundstücke besitzenden GmbH. in einer Hand vereinigt, so ist die Grunderwerbssteuer nicht nur nach dem Verhältnis des zuletzt erworbenen Anteils, sondern von dem ganzen Werte der Grundstücke zu entrichten.
28. 10. 21. Bd. 7, 145 II A 180/21 = JW. 1921, 1628.

741. § 5 III.
1. Formmangel eines Grundstücksveräußerungsgeschäfts wird gemäß § 313 Satz 2 BGB. durch Auflassung und Eintragung im Grundbuch auch dann geheilt, wenn die Eigentumsübertragung zwar nicht an den durch den Vertrag Berechtigten oder dessen Rechtsnachfolger erfolgt, aber doch als Erfüllung des Veräußerungsvertrags zu gelten hat.
2. Nicht jeder zeitlich nachfolgende Eigentumsübergang macht alle vorangehenden Veräußerungsgeschäfte steuerpflichtig, wohl aber jeder, der die zu 1. angegebene Voraussetzung erfüllt.
2. 12. 21. Bd. 7, 235 II A 425/21.

742. § 5, III.
Schließt jemand für eine noch nicht errichtete Gesellschaft mbH. einen Kaufvertrag über ein Grundstück, so entstehen die Vertragsrechte nach der Errichtung im Falle der Genehmigung des Vertrags unmittelbar in der Person der Gesellschaft. Ein steuerpflichtiges Zwischengeschäft im Sinne des § 5 GrunderwerbsStG. liegt nicht vor.
14. 10. 21. Bd. 7, 72 II A 306/21 = JW. 1921, 1622.

743. § 5 III.
Hiernach werden nur solche schuldrechtlichen Geschäfte von der Steuer erfaßt, die mit dem letzten, das zur Ausführung kommt, im inneren Zusammenhange stehen, nicht auch solche, die zu diesem keinerlei Beziehung haben.
25. 11. 21. Bd. 7, 270 II A 544/21 = JW. 1922, 631.

744. § 6.
Die Möglichkeit, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, kann gegeben sein, wenn der eingetragene Eigentümer das Tonausbeutungsrecht auf 30 Jahre einräumt und gleichzeitig dem Vertragsgegner das Grundstück zum Kauf mit 30jähriger Annahmefrist anbietet unter der Bestimmung, daß der Kaufpreis durch das für Überlassung des Tonausbeutungsrechts geleistete Entgelt beglichen sein soll.
7. 11. 21. Bd. 7, 181 II A 498/21

745. § 8 Ziff. 4.
Die Befreiung von Grunderwerbsteuer für Erwerbe der Abkömmlinge von den Eltern, Großeltern und entfernteren Voreltern findet auch im Falle des Zuschlags bei der Zwangsversteigerung Anwendung.
25. 11. 21. Bd. 7, 258 II A 441/21.

746. § 8 Ziff. 9.
Diese Vorschrift ist nur anwendbar, wenn die Grundstücksübertragung unmittelbar den dort bezeichneten Zwecken zu dienen bestimmt ist; diese Bestimmung darf keinesfalls erst nach dem Eigentumsübergang getroffen sein.
21. 10. 21. Bd. 7, 133 II A 24/21 = JW. 1922, 238.

747. § 8 Ziff. 10.
Unter öffentlichen Straßen im Sinne dieser Vorschrift sind nicht auch Wasserstraßen zu verstehen.
30. 9. 21. Bd. 7, 9 II A 327/21.

748. § 8 Ziff. 10.
Friedhöfe gehören nicht zu den Plätzen im Sinne dieser Vorschrift.
7. 10. 21. Bd. 7, 23 II A 490/21.

749. § 11; AO. § 154 II.
Der Wert von Badeöfen und Badewannen, die in einem mit Badeeinrichtung versehenen Miethause vorhanden sind, ist bei Bewertung des Grundstücks nach dem gemeinen Werte nicht abzuziehen, wenn das Haus in einer Gegend gelegen ist, in der solche Badeöfen und Badewannen zu stellen als Sache des Vermieters angesehen wird.
28. 10. 21. Bd. 7, 127 II A 374/21.

750. § 12 II Satz 1.
Beim Erwerb eines Gastwirtschaftsgrundstücks kann die Übernahme einer Bierbezugsverpflichtung eine Leistung im Sinne dieser Vorschrift sein.
11. 11. 21. Bd. 7, 184 II A 440/21.

751. § 23
Der hiernach erforderliche Antrag kann auch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden und ist dann in diesem zu erledigen, soweit es die Verfahrensvorschriften nicht ausschließen.
25. 11. 21. Bd. 7, 270 II A 544/21 = JW. 1922, 631.

752. § 3 III Ziff. 2 a.
Ein Wald mit Forstbetrieb, innerhalb dessen sich selbständige Betriebsanlagen, wie Sägewerke, befinden, ist selbst keine geschlossene Betriebsanlage im Sinne dieser Vorschrift.
7. 10. 21. Bd. 7, 24 II A 320/21.

IV. Teil.

Verbrauchsabgaben und Zölle.

1. Kohlensteuergesetz.

753. KohlenStG. § 5 III; KohlenSt. Ausf. Best. § 11 II—IV i. d. Fassung der Bekanntmachung v. 12. Aug. 1920 (RGBl. S. 1371) nebst Ausführungsanweisung vom gleichen Tage; AO. § 220 II.

Die Entscheidung des Landesfinanzamts darüber, ob ein Betrieb, in dem Kohle zu steuerbegünstigten Erzeugnissen (Teer, Rohbenzol usw.) verwendet wird, als steuerbegünstigter Betrieb zu genehmigen ist, gilt als ein mit der Rechtsbeschwerde anfechtbarer Feststellungsbescheid.

20. 12. 21. Bd. 7, 336 IV a A 122/21.

754. § 8; KohlenStAusf. Best. § 13.

Zum Verkaufspreise von Kohlen, die im Betriebe einer dem Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikat angehörenden Zeche im Januar 1920 steuerpflichtig wurden, gehört auch die soziale Auflage (Abgabe) von 6 ℳ je Tonne für die Errichtung von Bergmannswohnungen und von 2 ℳ je Tonne für die Beschaffung von Lebensmitteln für Bergarbeiter.

12. 10. 21. Bd. 7, 147 IV a A 97/20.

755. § 8 III.

1. Unter Kohlen gleicher Art sind zu verstehen Kohlen von gleicher objektiver Beschaffenheit; der Verwendungszweck und die etwaige Verschiedenheit der Preise sind ohne Bedeutung.

2. Eine Zeche, die innerhalb des Steuerabschnitts Kohlen derselben Beschaffenheit zum Teil in ihrer Kokerei zur Verkokung bringt, zum Teil ohne Rücksicht auf den Verwendungszweck auf Grund eines Kaufvertrags zu einem billigeren als dem vom Syndikate für Kokskohlen festgesetzten Preise liefert, hat die in ihrem Betriebe verkokten Kohlen nicht zu dem Kokskohlenpreise, sondern zu dem für die verkauften Kohlen erzielten niedrigeren Verkaufspreise zu versteuern.

12. 10. 21. Bd. 7, 103 IV a A 95/21.

2. Tabaksteuergesetz.

756. § 2.

Diese Vorschrift, nach der Tabakerzeugnisse, die unter Steueraufsicht vernichtet worden sind, von der Steuer befreit bleiben, bezieht sich nur auf solche Erzeugnisse, die noch nicht in den freien Verkehr gebracht worden sind. Sind tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse bereits versteuert, so kommt nicht Steuerbefreiung in Frage, sondern nur Ersatz der für die verwendeten Steuerzeichen gezahlten Beträge nach § 11 II a. a. O. und §§ 26, 27 AusfBest.

12. 10. 21. Bd. 7, 45 IV a A 99/21.

3. Reichsratsbeschluß vom 27. November 1919.

(Nachrichtenblatt für die Zollstellen 1919 S. 129.)

757.

Durch diesen Beschluß, betr. abgabenfreie Einfuhr von Liebesgaben, die aus dem Auslande als Geschenke zum eigenen Bedarfe der inländischen Empfänger eingehen, ist ein Rechtsanspruch auf Abgabenfreiheit für Liebesgaben nicht zugestanden. Ein Rechtsanspruch wird erst dadurch begründet, daß auf Grund des Reichsratsbeschlusses v. 27. Nov. 1919 einem Empfänger Abgabenfreiheit für Liebesgaben nach Maßgabe des § 78 AO. bewilligt worden ist.

9. 11. 21. Bd. 7, 218 IV a A 80/21.

4. Gesetz über die Zahlung der Zölle in Gold vom 21. Juli 1919.

(RGBl. S. 1361.)

758.

Diese Vorschrift steht der geltenden Reichsverfassung nicht entgegen und ist rechtsgültig.

12. 10. 21. Bd. 7, 98 IV a 24/21.

Für die Schriftleitung verantwortlich: Justizrat Dr. Julius Magnus, Berlin NW 7, Dorotheenstraße 41.
Druck: Oscar Brandstetter in Leipzig.